

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان

# تقييم اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر حسب معايير IPSAS

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذة

سهام العايب

إعداد الطلبة:

حكيمة رقيوع

هدى رزيوق

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	محاضر - أ-	الأستاذ: سعيد عيبر
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	محاضر - أ-	الأستاذة: العايب سهام
مناقشا	جامعة جيجل	مساعد - أ-	الأستاذة: حافي هدى

السنة الجامعية: 2023/2022



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المالية والمحاسبة

العنوان

# تقييم اصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر حسب معايير IPSAS

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذة

سهام العايب

إعداد الطلبة:

حكيمة رقيوع

هدى رزيوق

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	محاضر - أ-	الأستاذ: سعيد عيبر
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	محاضر - أ-	الأستاذة: العايب سهام
مناقشا	جامعة جيجل	مساعد - أ-	الأستاذة: حافي هدى

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
مَنْ كَانَ فِي حَرْبٍ مَعَهُ نَسْرَةٌ مِنْ بَنِي إِسْرَائِيلَ فَلْيُحْرِمِهَا  
وَلْيُؤْتِهَا مَا فِي بَيْتِهَا مِنْ ثَمَرٍ حَلَالٍ وَلَا يَكْفُلْهَا  
فَإِنْ كَفَلَهَا فَوَافَقْتَهَا بِهَا بَغْوًا يُصْهِرُ لِقَاءَ رُءُوسِ  
الْقَبَائِلِ وَالْمَلَائِكَةَ يَتَنَزَّلُ فِيهَا فِي الْبُيُوتِ الْمَكِينِ  
أُولَئِكَ أَصْحَابُ الْأَيْمَانِ هُمْ فِيهَا مُوقِنُونَ  
ذَلِكَ جَزَاءُ الَّذِينَ يُحِبُّونَ إِسْلَامَ اللَّهِ وَرَسُولِهِ  
اللَّهُ يُؤْتِي مَن يَشَاءُ رِزْقًا غَيْرَ حَسَابٍ  
وَمَا يَسْتَوِي الَّذِينَ يَشْرُونَ الْحَيَاةَ الدُّنْيَا وَالَّذِينَ  
يُقِيمُونَ الصَّلَاةَ وَمِمَّا رَزَقْنَاهُمْ يُنْفِقُونَ  
ذَلِكَ جَزَاءُ الْمُحْسِنِينَ  
وَالَّذِينَ يَتَّبِعُوا عِيسَى ابْنَ مَرْيَمَ وَابْتَدَعُوا  
أَفْهَامَهُمْ قَوْمٌ لَا يَخْتَلِفُ عَلَيْهِمُ الْكَلِمَاتُ  
وَمَا يَتَّبِعُونَ إِلَّا مَثَلًا بِحَقِّ كَلِمَتَيْنِ مِمَّا  
قَالُوا فَهُمْ فِيهَا مَصْفُونَ  
وَمَا يَسْتَوِي الَّذِينَ يَشْرُونَ الْحَيَاةَ الدُّنْيَا  
وَالَّذِينَ يُؤْتُونَ زَكَاةً وَيَسْتَوُونَ فِي الْحَقِّ  
بَيْنَنَا وَبَيْنَكُمُ اللَّهُ يُخْتَارُ مَن يَشَاءُ  
وَمَا يَسْتَوِي الَّذِينَ يَشْرُونَ الْحَيَاةَ الدُّنْيَا  
وَالَّذِينَ يُؤْتُونَ زَكَاةً وَيَسْتَوُونَ فِي الْحَقِّ  
بَيْنَنَا وَبَيْنَكُمُ اللَّهُ يُخْتَارُ مَن يَشَاءُ  
وَمَا يَسْتَوِي الَّذِينَ يَشْرُونَ الْحَيَاةَ الدُّنْيَا  
وَالَّذِينَ يُؤْتُونَ زَكَاةً وَيَسْتَوُونَ فِي الْحَقِّ  
بَيْنَنَا وَبَيْنَكُمُ اللَّهُ يُخْتَارُ مَن يَشَاءُ



## شكر وتقدير

"بسم الله الرحمن الرحيم"

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات حمدا ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه  
نحمده ونشكره على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل المتواضع..

بعد شكر الله وحمده نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة المشرفة

"العايب سهام" التي لم تبخل علينا بالتوجيهات والنصائح..

والشكر موصول إلى أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة هذه المذكرة..

ونوجه شكرنا إلى كل من ساهم وساعدنا في انجاز هذا العمل من قريب أو بعيد..

إليكم جميعا كل الشكر والتقدير

حكيمة وهدى





## إهداء

"وأخر دعواتهم أن الحمد لله رب العالمين"

الحمد لله الذي ما تم جهد ولا ختم سعي إلا بفضلله وما تخطى العبد من عقبات وصعوبات إلا بتوفيقه ومعونته.. لطالما كان حلما انتظرتة.. اليوم وبكل فخر تخرجت من "مرحلة الماستر" تخصص محاسبة وجباية معمقة فالحمد لله على البدء وعند الختام.

إلى سكان قلبي..

أهدي تخرجي وثمره جهدي إلى أبي نور عيوني..

إلى سندي في هذه الحياة ومصدر الأمان الذي أستمد منه قوتي..

إلى أمي ثم أمي ثم أمي.. إلى من كانت الداعم الأول لتحقيق طموحي..

إلى من كانت ملجأ يدي اليمنى في دراستي..

إلى القلب الحنون إلى من كانت دعواتها تحميني..

إلى بلسم روحي وحياتي إلى ضوء عمري ومخزن ذكرياتي ومصدر سعادتني وإخوتي وأخواتي..

أهدي إليهم هذا الجهد المتواضع، سائلة العلي القدير أن ينفع به، إنه سميع مجيب.

هدى





## إهداء

إلى من بها أعلو..وعليها ارتكز..إلى القلب المعطاء

(أمي الحبيبة)

إلى من شجعني على المثابرة طوال عمري..إلى الرجل الأبرز في حياتي

(أبي العزيز)

إلى من بدلو جهدا في مساعدتي وكانوا خير سند

(إخوتي وأخواتي)

إلى صديقاتي ورفيقات دربي..

إلى كل من ساهم ولو بحرف في حياتي الدراسية..

إلى كل هؤلاء..أهدي هذا العمل..الذي أسأل الله تعالى أن يتقبله خالصا.

حكيمة



# فهرس المحتويات



فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	شكر وتقدير
II	الإهداء
III	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
VII	قائمة المختصرات
أد	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية في الجزائر
3	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية
6	المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر والجهات المستفيدة منها
8	المطلب الثالث: أسس ومبادئ المحاسبة العمومية
13	المبحث الثاني: أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر
13	المطلب الأول: الأمر بالصرف
15	المطلب الثاني: المحاسب العمومي
17	المطلب الثالث: المراقب المالي
17	المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
18	المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي
19	المطلب الثاني: نظام الموازنة العامة
21	المطلب الثالث: نظام الرقابة المالية
23	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: واقع إصلاحات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر حسب معايير IPSAS</b>	
25	تمهيد
26	المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
26	المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
28	المطلب الثاني: مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
33	المطلب الثالث: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
34	المبحث الثاني: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
34	المطلب الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
37	المطلب الثاني: دواعي إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS
39	المبحث الثالث: تقييم توافق مضمون إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع معايير IPSAS
39	المطلب الأول: مدى توافق المحاور الرئيسية لمشروع الإصلاح المحاسبي والمالي مع معايير IPSAS
44	المطلب الثاني: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر

46	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية حول إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر حسب معايير IPSAS
48	تمهيد
49	المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة والأساليب الإحصائية للمعالجة
49	المطلب الأول: منهجية الدراسة
51	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة
51	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبانة
56	المبحث الثاني: تحليل البيانات ونتائج الدراسة
56	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة
62	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة
71	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات
71	المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية
72	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات الفرعية
75	خلاصة الفصل
77	خاتمة
81	قائمة المراجع

# قائمة الجداول والأشكال

## قائمة الجداول والأشكال

### أولاً: قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	معايير المحاسبة الحكومية للقطاع العام IPSAS	29
02	الإحصائيات الخاصة بالاستبانة	49
03	جدول التوزيع لمقياس لكارث	50
04	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	52
05	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	53
06	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	54
07	الاتساق البنائي للمحاور	55
08	معامل الثبات ألفا كرونباخ	56
09	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	56
10	توزيع أفراد العينة حسب العمر	57
11	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	58
12	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	59
13	توزيع أفراد العينة حسب المسؤولية الإدارية	60
14	توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة	61
15	اختبار التوزيع الطبيعي	62
16	تحليل فقرات المحور الأول	64
17	تحليل فقرات المحور الثاني	66
18	تحليل فقرات المحور الثالث	69
19	نتائج اختبار T test لاختبار الفرضية الرئيسية	72
20	نتائج اختبار test T لاختبار الفرضية الأولى	72
21	نتائج اختبار test T لاختبار الفرضية الثانية	73
22	نتائج اختبار test T لاختبار الفرضية الثالثة	74

## قائمة الجداول والأشكال

ثانياً: قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
57	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	01
58	توزيع أفراد العينة حسب العمر	02
59	توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي	03
60	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	04
61	توزيع أفراد العينة حسب المسؤولية الإدارية	05
62	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	06

قائمة الملاحق

الملاحق	رقم الملحق
الصدق البنائي للاستبيان	01
معامل الثبات ألفا كرومباخ	02
الخصائص الشخصية لأفراد العينة	03
اختبار التوزيع الطبيعي	04
التكرارات والنسب المئوية	05
اختبار ستيودنت للعينة الواحدة لإجابات أفراد العينة	06
اختبار ستيودنت للعينة الواحدة لاختبار الفرضيات	07

## قائمة المختصرات

### قائمة المختصرات

الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية	الاختصار
International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	IPSAS
International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	IPSASB
Direction générale de la comptabilité publique	المديرية العامة للمحاسبة العامة	DGCP
Système Intégré de Gestion Budgétaire	النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني	SIGB
International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية	IFRS
Plan Comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة	PCE

مقدمة



تعتبر المحاسبة العمومية في الجزائر واحدة من أهم الأدوات المالية المستخدمة في تسجيل وتقييم العمليات المالية والموارد العمومية، حيث تلعب دورا حاسما في تحقيق التنمية المستدامة وتعزيز الثقة في الإدارة المالية الحكومية ومع تزايد التحولات الاقتصادية والمالية العالمية أصبحت المعايير المحاسبية الدولية أحد العوامل الأساسية لتطوير وتحسين المحاسبة العمومية في القطاع العام، ومع ذلك تواجه الجزائر تحديات كبيرة في تطبيق هذه المعايير وتحقيق الممارسات المحاسبية الدولية في القطاع العام.

تحتاج الجزائر إلى تحقيق توافق قوانينها مع المعايير المحاسبية IPSAS وضمان تطبيقها الفعال في جميع المؤسسات الحكومية ليشمل ذلك تحديث التشريعات والتعليمات المحاسبية وتعزيز البنية التحتية والقدرات الفنية للمحاسبين والموظفين الماليين وتوفير التدريب والتوجيه المناسب لضمان فهم وتنفيذ المعايير بشكل صحيح.

وقد شرعت الجزائر في جملة من الإصلاحات لتحديث بيئة محاسبتها العمومية، وذلك بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ابتداءً من سنة 2006. وقد أسفرت هذه الإصلاحات عن صدور القانون العضوي رقم 15/18 المتعلق بقوانين المالية، الذي يعد ثمرة هذه الجهود.

**إشكالية البحث:** مما سبق ارتأينا دراسة موضوع بحثنا هذا المتمثل في تقييم إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر حسب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وذلك انطلاقا من السؤال الرئيسي التالي:

**ما هو واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر؟ وما مدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟**

**التساؤلات الفرعية:**

تحت هذا السؤال الرئيسي تدرج مجموعة من التساؤلات الفرعية:

- ❖ ما هو واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ❖ ما هي الإصلاحات التي جاء بها القانون العضوي 15/18؟
- ❖ هل تتوافق إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر مع معايير IPSAS؟
- ❖ ما هي صعوبات وتحديات تجسيد إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر حسب معايير IPSAS؟

**فرضيات الدراسة:**

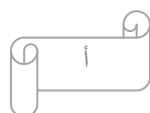
من أجل الإجابة على السؤال الرئيسي والتساؤلات الفرعية تم وضع الفرضيات التالية:

❖ **الفرضية الرئيسية:** تنص الفرضية الرئيسية على:

**الإصلاحات المحاسبية التي عرفتها الجزائر تحسن بيئة محاسبتها العمومية وتتوافق مع معايير IPSAS**

❖ **الفرضيات الفرعية:**

- ❖ الإصلاحات التي جاء بها القانون العضوي رقم 15/18 كفيلة بتحسين جودة المعلومات المحاسبية وإصلاح بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر.



❖ تراعي الإصلاحات التي عرفها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مبادئ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

❖ تعتبر النقائص المادية والهيكلية وكذا ضعف تأهيل أعوان المحاسبة العمومية أهم صعوبات تجسيد الإصلاحات في الجزائر.

**أهمية الدراسة:**

هذه الدراسة تسلط الضوء على تقييم إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر حسب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من خلال فهم التحديات والصعوبات التي تواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، والذي يمكن الحكومة والمؤسسات العمومية من تحسين الممارسات المحاسبية وتعزيز الشفافية والمساءلة في الإدارة المالية للموارد العمومية.

**أهداف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى:

- ❖ التعريف بالمحاسبة العمومية من خلال إعطاء مفاهيم نظرية عنها.
- ❖ تقديم صورة عن واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
- ❖ التعريف بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وعرض تصنيفاتها.
- ❖ تقييم أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

**المنهج المتبع:**

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على أسلوب جمع البيانات والمعلومات ومحاولة تحليلها، وذلك من خلال عرض المفاهيم النظرية للمحاسبة العمومية وعرض معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكذا محاولة التعرف على واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. كما اعتمدنا على دراسة ميدانية في الجانب التطبيقي، حيث قمنا بتوزيع الاستبيان، اختباره وتحليل نتائج الفرضيات بالاعتماد على إجابات أفراد العينة المدروسة.

**الأدوات المستخدمة:**

تم الاعتماد في الجانب النظري على الكتب والمصادر والمراجع باللغة العربية بالإضافة إلى المجالات والمقالات، واعتمدنا في الجانب التطبيقي برنامج التحليل الإحصائي (SPSS 18).

**أسباب اختيار الموضوع:**

1- الأسباب الشخصية : من أهم الأسباب الشخصية التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع هي:

- ❖ الميول والرغبة الشخصية في تناول هذا الموضوع.
- ❖ الارتباط الوثيق للموضوع بمجال تخصصنا (محاسبة وجباية معقدة).
- ❖ تنمية المعرفة الذاتية من خلال دراسة المستجدات المحاسبية.

2- الأسباب الموضوعية : من أهم الأسباب الموضوعية التي دفعتنا إلى اختيار الموضوع هي:

❖ الإصلاحات المحاسبية التي شهدتها الجزائر في الآونة الأخيرة لتطوير نظام المحاسبة العمومية.

- ❖ حداثة الموضوع من حيث الطرح والاهتمام المتزايد به في الآونة الأخيرة.
- ❖ قلة الدراسات التي تتناول موضوع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

#### إطار الدراسة:

**1- الحدود المكانية:** تمت الدراسة في مجموعة من المؤسسات العمومية منها (جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، الخزينة العمومية لولاية جيجل، المراقب المالي جيجل، مديرية البرمجة ومتابعة الميزانية لولاية جيجل )، وقد تمت هذه الدراسة على مستوى ولاية جيجل.

**2- الحدود الزمنية:** جميع المعلومات المقدمة في الجانب التطبيقي كانت في الفترة الممتدة من شهر أفريل إلى شهر ماي.

**3- الحدود الموضوعية:** تقتصر دراستنا على إصلاح المحاسبة العمومية من اجل التوافق مع المستجدات الدولية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على المؤسسات والهيئات العمومية باستثناء المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي والتجاري وذلك لما يقتضيه منحى الدراسة.

#### الدراسات السابقة:

**1- نادية مغني (2017/2016)، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS،** تتمثل هذه الدراسة في أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال جامعة الجزائر 03، تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين ما تقتضيه الأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها وواقع الممارسات العملية وهذا لغرض معرفة مكامن الخلل الأساسية في هذا النظام وكان من أهم نتائج هذه الدراسة:

✓ مستوى النضج للمشاريع الخاصة بالإصلاح المحاسبي التي تم اعتمادها من طرف الدولة منذ عام 1995، ومدى استجابتها لمتطلبات المعايير والممارسات المحاسبية الدولية في القطاع العام، إلى ضرورة بدل المزيد من الجهود لضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح، وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة بوضع مشروع إصلاح هذا النظام موضع التنفيذ الفعال، بما يراعي متطلبات وخصائص البيئة محليا ويستجيب لاشتراطات المعايير والممارسات المحاسبية والموازناتية والرقابية.

#### **2- جابي أمينة هناء (2019/2018)، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي**

**IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر،** تتمثل هذه الدراسة في أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف 01، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة الأثر المتوقع لتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الجزائر. وتتمثل أهم نتائج هذه الدراسة في:

✓ أصبحت المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS والمستوحاة بشكل كبير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثابة اللغة المحاسبية العلمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء العالم.

✓ ضرورة مواكبة الجزائر للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية على الصعيد الدولي.

### صعوبات الدراسة:

- نقص الدراسات في الجانب النظري والتقني في مجال المحاسبة العمومية وخاصة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- نقص المراجع المتخصصة في المحاسبة العمومية في مكتبة الكلية والجامعة.
- تأخر بعض المهنيين في الإجابة على الاستبيانات الموزعة مع ضيق الوقت.

### هيكل الدراسة:

لإحاطة بكل جوانب الموضوع وتحقيق أهداف البحث وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول، فصلين للجانب النظري وفصل للجانب التطبيقي، تناولنا في الفصل الأول الإطار القانوني والنظري للمحاسبة العمومية في الجزائر الذي يتضمن ثلاث مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية المحاسبة العمومية في الجزائر، وفي المبحث الثاني أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر، أما المبحث الثالث فتطرقنا فيه إلى مكونات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

أما الفصل الثاني فقد كان بعنوان واقع إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر حسب معايير IPSAS، والذي شمل على ثلاث مباحث تناولنا في المبحث الأول ماهية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أما المبحث الثالث فكان حول تقييم توافق مضمون إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع معايير IPSAS

وفي الفصل الثالث قمنا بدراسة ميدانية حول إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر حسب معايير IPSAS. والذي تضمن ثلاث مباحث، المبحث الأول منهجية وإجراءات الدراسة والأساليب الإحصائية للمعالجة وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى تحليل البيانات ونتائج الدراسة، أما في المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى اختبار الفرضيات.

## الفصل الأول: الإطار النظري والقانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر.

تمهيد.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية في الجزائر.

المبحث الثاني: أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر.

المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

خلاصة الفصل.

## تمهيد

ظهرت المحاسبة العمومية كمفهوم في القرن العشرين حيث كانت الحكومات والمؤسسات العامة بحاجة إلى إدارة ومراقبة الموارد المالية الخاصة بها بطريقة فعالة وشفافة، وبمرور الوقت تطورت المحاسبة العمومية بتمثيل مجالات مثل التخطيط المالي وإدارة الديون العامة والرقابة على الانفاق الحكومي وإدارة العقود الحكومية وغيرها من المسائل المالية الأخرى المتعلقة بالقطاع العام، ومنذ ذلك الحين أصبحت المحاسبة العمومية ضرورية لضمان تنظيم وفعالية الإنفاق الحكومي وتحسين الشفافية والمساءلة في القطاع العام، حيث تطور مفهوم المحاسبة العمومية تبعاً لتطور النشاط الحكومي وارتبط هذا المفهوم بدور الدولة كسلطة ذات سيادة ودورها في إشباع الحاجات العامة للمجتمع، فالمحاسبة العمومية هي إحدى فروع المحاسبة لها نظامها المحاسبي الخاص بها الذي يعد جزءاً من النظام المحاسبي في الدولة من جهة والذي يستخدم فيه أنواع المحاسبة المختلفة من جهة أخرى وبذلك أصبحت المحاسبة العمومية أداة مهمة في تقييم أداء الحكومة ومصدراً مهماً للبيانات اللازمة لأغراض المالية العمومية.

وبناء على ما سبق سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة العمومية من

خلال العناصر التالية:

- المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية في الجزائر.
- المبحث الثاني: أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر.
- المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

## المبحث الأول: ماهية المحاسبة العمومية في الجزائر

تعد المحاسبة العمومية أداة حيوية لضمان الشفافية والمساءلة في إدارة الموارد المالية العامة وتلعب دورا حاسما في تحقيق أهداف الحكومة وتلبية احتياجات المواطنين، حيث أصبحت ضرورية لضمان تنظيم وفعالية الإنفاق الحكومي.

### المطلب الأول: مفهوم المحاسبة العمومية

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعاريف نذكر منها كالتالي:

#### الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية.

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعاريف يمكن ذكر منها:

**التعريف الأول:** عرف كهولر المحاسبة العمومية على أنها "المبادئ والتقاليد والإجراءات المرتبطة بالمحاسبة عن المحليات والمحافظات والوحدات الحكومية والقومية"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية على أنها "تختص بقياس وتبويب وتقييم ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع الحكومي"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** "هي فرع من فروع المحاسبة يختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل والتقرير المحاسبي عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة"<sup>3</sup>.

**التعريف الرابع:** "فن تقدير إيرادات الموازنة العامة واعتماد تخصصاتها وتسجيل بيانات عمليات الوحدات الإدارية الحكومية الممكن قياسها وتصنيفها وتبويبها وعرضها ضمن التقارير والقوائم المالية باعتبارها مصدرا للمعلومات، وأساسا لاتخاذ القرارات وتحقيق الرقابة على المال العام وتحسين وتقييم الأداء وتحسين التخطيط"<sup>4</sup>.

**التعريف الخامس:** "هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها المحددة للالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين"<sup>5</sup>.

نستخلص مما سبق تعريف شامل للمحاسبة العمومية هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتسجيل العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي من خلال مجموعة من المبادئ والإجراءات.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد وآخرون، "المحاسبة الحكومية"، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 13.

<sup>2</sup> خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، "المحاسبة الحكومية"، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص: 14.

<sup>3</sup> إسماعيل حسين احمر، "المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة"، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص: 36.

<sup>4</sup> توفيق عبد الجليل، خالد البدور، "المحاسبة الحكومية"، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2009، ص: 10.

<sup>5</sup> مسعودي علي، أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصريّة نظام الموازنة العامة الرامي الى الحوكمة، مجلة البحوث الاقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الجزائر، العدد 4، 2018، ص: 188.

- من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص أهم أهداف المحاسبة العمومية وهي:
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض الإعلام عن النشاط الحكومي لتساعد مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ قرارات رشيدة في شؤون المالية بما يخدم اقتصاد الدولة<sup>1</sup>.
  - سهولة تحضير الحساب الختامي للدولة وإعداده.
  - ترشيد الإنفاق على نحو يكفل فاعلية النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.
  - الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بكافة عناصرها الثابتة والمتداولة.
  - الرقابة المالية قبل الصرف في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة.
  - تحقيق الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها.
  - إظهار ومتابعة نتائج تنفيذ الموازنة العامة الجارية والرأسمالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، سهيل نسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد الموازنة، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 26.

<sup>2</sup> صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية، ط1، مكتبة وفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013، ص ص: 10، 11.



الفرع الثاني: خصائص المحاسبة العمومية.

نبين فيما يأتي أهم خصائص المحاسبة العمومية:

- إن المحاسبة الحكومية هي المجال المحاسبي المتخصص لتقدير العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، وهذه من أهم خصائص المحاسبة الحكومية وتعني أن المحاسبة الحكومية تعتمد على وضع التقديرات المتوقعة للعمليات المالية خلال الفترة أو الفترات القادمة وهو ما يسمى بالموازنة العامة، ويعزز هذه الخاصية وجود التشريعات والضوابط المالية العديدة، والإجراءات الإدارية التي تتبع سنويا من أجل ضمان إصدار الموازنة العامة، ومرورها في مراحل محددة من دوائر السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية.
- ترتبط المحاسبة الحكومية في الوحدات الحكومية دون غيرها ومن هذه الخاصية تأخذ المحاسبة الحكومية أساس تسميتها، وعليه فإن النموذج المحاسبي الذي يخدم الوحدات الحكومية على المستوى الانفرادي أو الجماعي، ويعتبر نموذجا للمحاسبة الحكومية بغض النظر عن مجال نشاط الوحدة الحكومية<sup>1</sup>.
- لا يوجد رأس مال مستثمر للوحدات الحكومية حيث أنها في الغالب لا تهدف إلى الربح، ويعتمد نشاط الوحدات الحكومية على الموارد المالية النقدية المتجددة سنويا والتي تحدد في الموازنة العامة للدولة.
- إتباع نظام القيد المزدوج في المحاسبة الحكومية، حيث يقوم النظام المحاسبي على مجموعة من المستندات والدفاتر والحسابات المتوازنة، ومبدأ استقلال السنوات المالية، مطبقا الأساس النقدي الذي يقوم على الاهتمام بالإيرادات والنفقات فقط.
- في المحاسبة الحكومية تعتبر تكلفة إحلال أصل ثابت بأصل جديد محله من المصروفات وتحمل للفترة التي تم فيها إحلال الأصل الجديد، ويتم الإحلال للأصول بناء على تخصيص الاعتماد المالي اللازم في الفترة المرغوب فيها إحلال الأصل.
- المحاسبة الحكومية تتأثر بنصوص القوانين والأنظمة والتعليمات بشكل واضح، وتلتزم بها حتى لو جاءت هذه النصوص متعارضة مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.
- اختلاف القوائم المالية الختامية في المحاسبة الحكومية عن التي يتم إعدادها في القطاعات الأخرى وذلك راجع إلى اختلاف النظريات التي تستخدم في تشغيل النظام المحاسبي في المحاسبة الحكومية عن التي تقوم بتشغيل المحاسبة المالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> إسماعيل حسين احمر، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

<sup>2</sup> محمد فضل مسعد وآخرون، المحاسبة الحكومية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص: 17-20.

### المطلب الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر والجهات المستفيدة منها

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية أحد المجالات الحيوية في العديد من الجهات الحكومية والشركات العامة والخاصة، كما يستفيد من تطبيق المحاسبة العمومية العديد من الجهات والمنظمات.

#### الفرع الأول: مجال تطبيق المحاسبة العمومية

حدد القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية للهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية والمذكورة في

المادة الأولى من هذا القانون والمتمثلة في<sup>1</sup>:

- الدولة والمجلس الدستوري ومجلس المحاسبة.
- المجلس الشعبي الوطني.
- المؤسسات ذات الطابع الإداري مثل: المستشفيات والجامعات.
- الجماعات الإقليمية مثل: الولاية والبلدية.
- مجلس الأمة.

#### الفرع الثاني: الجهات المستفيدة من المحاسبة العمومية

يعتبر مجال تطبيق المحاسبة العمومية أحد المجالات الحيوية في العديد من الجهات الحكومية والشركات العامة والخاصة، كما يستفيد من تطبيق المحاسبة العمومية العديد من الجهات والمنظمات.

#### أولا - السلطة التشريعية:

تقدم البيانات المحاسبية للسلطة التشريعية ضمن التقارير التي تطلبها خلال الفترة المالية، وتعتمد السلطة التشريعية أيضا على القوائم المالية المنشورة في نهاية الفترة المالية والقوائم المالية المنشورة بنهاية الفترة المالية والتقارير التي تقدمها الجهات الرقابية الخارجية إلى السلطة التشريعية، وتمكن هذه المعلومات السلطة التشريعية من القيام بالمهام التالية:

- الرقابة على السلطة التنفيذية، ومدى تقيدها بقانون الموازنة العامة للدولة.
- تقييم أداء السلطة التنفيذية.
- المساءلة عن أي انحرافات بين المنفذ وبين تقديرات الموازنة العامة للدولة.
- التخطيط المستقبلي وإقرار خطط الموازنات العامة المقبلة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> المادة رقم 1 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35.

<sup>2</sup> توفيق عبد الجليل وخالد البدور، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

### ثانيا - السلطة التنفيذية:

تعتمد السلطة التنفيذية القوائم المالية الختامية والتقارير الدورية والبيانات المحاسبية التي تطلبها بالكيفية والوقت الذي تريد بهدف:

- تحديد الأنشطة والخدمات العامة لكل فترة مالية.
- رقابة أداء الوحدات الإدارية الحكومية ومتابعتها واتخاذ القرارات المناسبة لتقويمه.
- تقييم الإدارات العليا لأداء الدوائر الحكومية التابعة لها.
- إعداد خطة الموازنة العامة للدولة<sup>1</sup>.

### ثالثا - الجهات الرقابية:

تمكن البيانات المحاسبية الجهات الرقابية من أداء مهامها، وتنقسم الجهات الرقابية إلى رقابة داخلية وخارجية، شعبية وذاتية.

**رقابة داخلية:** تقدم البيانات المحاسبية للجهات الرقابية الداخلية، دوريا وعند الطلب، وبنهاية الفترة المالية ضمن القوائم الختامية.

**رقابة خارجية:** يتولى ديوان المحاسبة باعتباره وكيل السلطة التنفيذية، أعمال الرقابة الخارجية على أنشطة الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة الرسمية والمجالس البلدية والقروية.

**رقابة شعبية:** يتأكد المواطنون من مدى قيام السلطة التنفيذية بمهامها وانسجام ذلك مع قانون الموازنة العامة المقرر من قبل ممثليهم في مجلس النواب.

**رقابة ذاتية:** تعد أهم أنواع الرقابة وأكثرها فعالية، ويسعى فيها كل موظف إلى أداء عمله على أتم وجه بدوافع وقيم ذاتية.

### رابعا - المستثمرون:

وتشمل هذه الفئة كل من المستثمرين الحاليين أو المتوقعين في السندات أو القروض الحكومية وتلك المؤسسات التي تعتمد زيادة أو تجديد القروض أو إعادة جدولتها، وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات تفيد في تقييم وضع السيولة والحالة المالية للاطمئنان على استثماراتهم ومدى إمكانية استردادها<sup>2</sup>.

### خامسا - دافعوا الضرائب والإيرادات الأخرى:

وتشمل هذه الفئة دافعي الضرائب والرسوم ومقدمي الإعانات أو التبرعات للجهات الحكومية ومن يعتزمون تقديمها وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات تفيد في التعرف على كيفية استخدام الأموال التي حصلت عليها تلك الجهات ومدى الكفاءة في استخدامها في المجالات المحددة ولتحقيق الأهداف التي خصصت من أجلها.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص: 11، 12.

<sup>2</sup> خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 36.

سادسا - الجمهور:

وتشمل هذه الفئة جمهور الشعب بصفة عامة سواء كانوا دافعين الضرائب والرسوم أو متلقين للخدمات الحكومية أو الإعانات والمساعدات الحكومية وتحتاج هذه الفئة إلى تقارير تتضمن معلومات ومؤشرات تفيدهم في التعرف على مدى كفاءة الأجهزة الحكومية في استخدام الأموال والموارد التي تم تجميعها من أفراد الشعب وثرواتهم<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: أسس ومبادئ المحاسبة العمومية

تعتمد المحاسبة العمومية على مجموعة من المبادئ والأسس الأساسية التي تحدد الطريقة التي يجب على المحاسب إتباعها في تنفيذ وتسجيل العمليات المالية للجهات الحكومية والشركات العامة والخاصة.

### الفرع الأول: أسس المحاسبة العمومية

#### أولاً: الأساس النقدي

#### أ - تعريف الأساس النقدي

يمكن تعريف الأساس النقدي بأنه "إثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلا وإثبات النفقات في السجلات عند دفعها فعلا بمعنى أن واقعة الصرف (الدفع) أو التحصيل النقدي هو أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات والإيرادات بغض النظر عن أن هذه النفقات والإيرادات تعود لفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة"<sup>2</sup>.

#### ب - مميزات الأساس النقدي

- يتميز بالبساطة والوضوح وسهولة تنفيذه، والموضوعية في عدم تدخل العنصر البشري في عملية القياس، كما يساعد في تحديد حركة السيولة النقدية.
- يمكن بواسطة هذا الأساس إقفال الحسابات وإعداد الحساب الختامي في وقت مبكر مما يساعد في فعالية الرقابة المالية.
- إن هذا الأساس يعتبر أسلوباً للدفع على ضوء الأموال الجاهزة والمحصلة.
- أكثر موضوعية حيث يتماشى مع حركة الخزينة تحصيلاً وسداداً.
- يعتبر هذا الأسلوب ملائماً في حالة قيام الوحدة الحكومية بنشاط يتميز بتأدية خدمات وتكون المصروفات ممثلة في شكل أجور ورواتب وما شابهها.

<sup>1</sup> قاسم ابراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، الأردن، 1999، ص: 53، 54.

<sup>2</sup> نواف محمد عباس الرمحي، المحاسبة الحكومية، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 34.

ج: عيوب الأساس النقدي

- تتمثل عيوب الأساس النقدي في النقاط التالية:
- عدم إظهار المركز المالي الحكومي بشكل عادل وسليم لأنه لا يظهر حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الغير في النفقات المستحقة.
  - عدم التفرقة بين الرأسمالية والنفقات الإدارية.
  - صعوبة إجراء المقارنة بين الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة أو بين الوحدة نفسها من سنة إلى أخرى وهذا ينعكس على عمليات التخطيط الكلي.
  - تحميل السنة المتتالية بكافة النفقات المدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية الحالية أو تخص سنوات سابقة مما يتطلب الخروج على مبدأ استقلال السنوات المالية عند إجراء القياس المحاسبي لان النفقات التي لم يتم إنفاقها خلال السنة المالية تلغى وتعاد إلى خزينة الدولة.
  - الأساس النقدي يؤدي إلى فقد أهم وظائف الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية، حيث لا يمكن أن يوفر بيانات كافية لقياس نتائج النتائج النشاط لكونه يتعامل فقط مع الإيرادات والنفقات النقدية مهملا العمليات غير نقدية<sup>1</sup>.

ثانيا: أساس الاستحقاق

أ: تعريف أساس الاستحقاق

"يقوم هذا الأساس على مبدأ استقلال السنوات المالية والذي يعتبر كل سنة مالية وحدة زمنية مستقلة تحمل بالمصروفات التي تخصها وتدرج في الحساب الختامي الإيرادات التي تخص السنة أي تستحق فيها بغض النظر عما تم دفعه فعلا من مصروفات أو قيمة مأتّم تحصيله فعلا من إيرادات"<sup>2</sup>.

ب: مميزات أساس الاستحقاق

- تتمثل مميزات أساس الاستحقاق في:
- أساس الاستحقاق يمكن من إجراء المقارنات لكل من إيرادات ومصروفات سنة مالية إلى أخرى او في الهيئات المتماثلة وعلى أساس ثابت ويحقق مبدأ الرقابة الشاملة عليها.
  - أساس الاستحقاق يسهل إعداد التقديرات عن المدة المالية المقبلة.
  - يميز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادات وما يعكسه ذلك من أثر ايجابي على عدالة وصدق البيانات المالية.

<sup>1</sup> عيود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة احمد درارية، أدرار، الجزائر، 2019، ص: 142، 143.

<sup>2</sup> بشير عبد العظيم البنا، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، ط1، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2011، ص: 18.

- يظهر نتيجة الأعمال بصورة صادقة وعادلة من خلال كافة الأصول الثابتة للحكومة وتوزيع قيمتها على عمره الإنتاجي أو على سنوات استخدامها وفق سياسات الحكومة<sup>1</sup>.

### ج: عيوب أساس الاستحقاق

- تتمثل عيوب أساس الاستحقاق في<sup>2</sup>:
- لا يتسم بالموضوعية المطلوبة حيث يدخل فيه عنصر التقدير الشخصي كما في حالة جرد المخازن وتقييمها وجرد الديون المستحقة.
- يحتاج إلى عدد أكبر من الموظفين ذوي المهارة المحاسبية وذلك لتقسيم الأصول وإمساك الحسابات الإجمالية والتحليلية للمدنيين والدائنين بذلك يكون تنفيذه أعلى من تكلفة تنفيذ الأساس النقدي.
- بقاء الحسابات الخاصة بالسنة المالية مفتوحة مدة طويلة حتى تتم تسويتها يجعل من الصعب الحصول على معلومات مالية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب.

### ثالثا: أساس الالتزام

- يطلق عليه الأساس المعدل كونه يجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وقد لقي هذا الأساس قبولا لدى التنظيمات الغير هادفة لتحقيق الربح وخاصة لدى الحكومات التي اعتمدت استخدام الأساس النقدي في معالجة الإيرادات وأساس الاستحقاق في معالجة النفقات وعليه فإن هذا الأساس يعالج مشكلة تحقيق النفقات حيث تحمل السنة المالية بالنفقات التي تخصها كاملة سواء دفعت خلال العام أو تم الارتباط بها ولم تدفع إلا أنه عجز كما الأساس النقدي من قبله في معالجة الإيرادات المستحقة والمقدمة.
- وعليه فإن تطبيق هذا الأساس يحقق العديد من المزايا التي يمكن إجمالها فيما يلي<sup>3</sup>:
- إظهار مختلف حقوق الغير بما يمكن من تأمين الأموال اللازمة لتغطيتها عند تنفيذ الخدمات وتوريد اللوازم.
- إظهار الحساب الختامي والقوائم المالية بصورة أكثر واقعية من الأساس النقدي.
- تسهيل عملية التحليل والمقارنة بما يحقق رقابة أفضل للنفقات.
- يمنح القائمين على تنفيذ المشاريع قدرة أكبر على الاستمرار في تنفيذها وذلك بما يحجز لها من مخصصات عند عملية التعاقد.

<sup>1</sup> خلف عبد الله الوردات، سهيل نسيم الدباس، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ص53.

<sup>2</sup> علي السعيد سنون، المحاسبة الحكومية والقومية، دار الكتب القانونية، مصر، 2009، ص: 33.

- وبالرغم من المزايا سابقة الذكر إلا أن تطبيق هذا الأساس رافقه العديد من العيوب تتمثل في:
- تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصها لأنها متعلقة بتوريد لوازم أو تنفيذ خدمة في المستقبل قد لا تنفذ وهذه الالتزامات لا تكون معروفة بصورة محددة وكاملة حيث يتم تقديرها وتسجيلها في السجلات.
- قد تلجأ إليه الوحدة الإدارية للاستفادة من المخصصات غير مستغلة لزيادة قدرتها الإنفاقية في السنة القادمة.
- تجميد الأموال لحين تنفيذ الخدمة أو توريد اللوازم.
- عدم السيطرة على السيولة لعدم إتباع أساس واحد في معالجة الإيرادات والنفقات.
- عدم التمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية وبالتالي التأثير سلبا على الحساب الختامي والمركز المالي<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة العمومية

تقوم المحاسبة العمومية على عدة مبادئ من أهمها ما يلي:

#### أولاً: المبدأ الإداري (مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي)

لقد نصت قوانين المحاسبة العمومية على أنه تتنافى وظيفة المحاسب العمومي مع وظيفة الأمر بالصرف حيث جاء حسب المادة 55 من القانون 90-21: "تتنافى وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي"<sup>2</sup>.

يقصد به تقسيم المهام بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مع استقلالية كل طرف عن الآخر، ويتمثل الهدف من إقرار المشرع لهذا المبدأ في ضمان حسن إدارة المال العام عبر التنفيذ الجيد للميزانيات العمومية وهذا من خلال تقسيم المهام وتحقيق الرقابة المزدوجة<sup>3</sup>.

#### ثانياً- المبدأ القانوني (مبدأ التمييز بين الشرعية والملائمة)

يقصد بالملائمة تلك الأعمال التي يباشرها الأمر بالصرف والتي يترتب عنها صرف للأموال العمومية والتي بادر بها وفقاً لما رآه ملائماً وحاجيات الإدارة العمومية أو المرفق العمومي الذي يقوم بتسييره أما الشرعية فهي ضرورة تطابق هذه الأعمال مع ما ورد في النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بميزانية الشخص العمومي.

<sup>1</sup> محمود عبد الله الوشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 52، 53.

<sup>2</sup> أحمد التيجاني بلعروسي، قانون المحاسبة العمومية، ط1، دار هومه النشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص: 40.

<sup>3</sup> عبد الحميد مرغيت، محاضرات حول أساسيات المحاسبة العمومية، غير منشورة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر، 2015، ص: 19.

ومنه نجد أن للأمر بالصرف رقابة ملائمة وللمحاسب رقابة مشروعية فيعد مشروعا كل ما يتم تنفيذه طبقا للتشريع المعمول به ويعد ملائما كل ما هو متروك لتقدير واختيار الموظف المختص، وبهذا نجد أن الملائمة تهم الأمر بالصرف لأنه هو أول من يباشر عمليات تنفيذ النفقات ثم يأتي دور المحاسب العمومي ليرى مدى تطابق ذلك كله مع المبادئ المالية والمحاسبية والإجرائية المعمول بها<sup>1</sup>.

### ثالثا: المبدأ المحاسبي أو التقني

يشمل هذا المبدأ على ما يلي<sup>2</sup>:

**أولا-مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات:** هي أن كل الأموال الناتجة عن تحصيل الإيرادات لا يمكن تخصيصها في نفس الوقت لتسديد نفقات معينة ومحددة ويشمل قاعدتين مهمتين وهما:  
**القاعدة الأولى:** كل الإيرادات لهيئة عمومية مهما كان مصدرها فهي تستعمل لتغطية كل النفقات الخاصة بهذه الهيئة العمومية، ومهما كانت طبيعة هذه النفقات ومعنى ذلك أن المحاسب العمومي لا يملك إلا صندوق واحد ووحيد خاص بهذه الهيئة العمومية.

**القاعدة الثانية:** كل السيولة النقدية لهيئة عمومية هي في نفس الوقت ملك لها ومسيرة من طرف الدولة، كل الإيرادات تستعمل لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة.

**ثانيا-مبدأ تخصيص النفقات:** إن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص أي أن الاعتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة تسهلا لعملية الرقابة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة، وكذلك إرسال الانضباط.

<sup>1</sup> عبود ميلود، مرجع سبق ذكره، ص: 260.

<sup>2</sup> مريم بوسبت، جهيدة بلواد، الإصلاحات المحاسبية في الجزائر وأثرها على المحاسبة العمومية: تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والإداري

IPSAS، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معقمة، جامعة جيجل، الجزائر، 2019-

2020، ص: 13.



### المبحث الثاني: أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر

يتكفل بتنفيذ العمليات المالية للدولة أعوان متخصصين كل حسب مهامه المخولة له قانونيا حيث يمكن

أن نميز بين ثلاث أصناف رئيسيين والمتمثلين في: الأمر بالصرف، المحاسب العمومي والمراقب المالي.

#### المطلب الأول: الأمر بالصرف

يعد الأمر بالصرف أحد الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية للدولة.

#### الفرع الأول: تعريف الأمر بالصرف

حسب القانونون 90-21 يمكن تعريف الأمر بالصرف على أنه "كل شخص يؤهل سواء بالتعيين أو الانتخاب لتنفيذ عمليات الالتزام والتصفية والأمر بالصرف من جانب النفقات، وعمليات الإثبات والتصفية وإصدار سند الأمر بالتحصيل من جانب الإيرادات ويتم اعتماد لدى المحاسب العمومي من أجل انجاز عمليات الإيرادات والنفقات"

ويعرفه ديقو على أنه "يعتبر أمرا بالصرف عمومي للموارد والنفقات كل الفصل شخص له صفة باسم الدولة أو مجموعة محلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف تثبیت وتصفية ديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده"<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: أصناف الأمرين بالصرف

حددت المادة 25 من القانونون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية أصناف الأمرين بالصرف حيث نصت المادة على ما يلي "يكون الأمرين بالصرف ابتدائيين أو أساسيين وإما أمرين بالصرف ثانويين"<sup>2</sup>. ومن هنا نستنتج أن للأمرين بالصرف صنفين أمرين بالصرف: أمرين بالصرف رئيسيين وأمرين بالصرف ثانويين.

#### أولاً: الأمرين بالصرف الرئيسيين

لقد نصت المادة 26 من قانونون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية مع مراعاة أحكام المادة 23 من نفس القانونون أن الأمرين بالصرف الرئيسيين هم<sup>3</sup>:

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة. الوزراء.
- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية.
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات.
- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

<sup>1</sup> بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص: 78، 79.

<sup>2</sup> المادة 25 من القانونون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>3</sup> المادة 26 من القانونون 90-21، مرجع سبق ذكره.

- المسؤولون المعينون على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

- المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23.

#### ثانيا: الأمرين بالصرف الثانويين

نصت المادة 27 من القانون 90-21 على أن "الأمرون بالصرف الثانويين مسئولون بصفتهم رؤساء

المصالح غير الممركزة على الوظائف المحددة في المادة 23 من نفس القانون"<sup>1</sup>.

حسب المادة 08: من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991 فإن "الأمرون بالصرف

الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الاعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدنيين"<sup>2</sup>.

#### الفرع الثالث: مهام الأمرين بالصرف

ورد في المواد 16، 17، 19، 20، 21 من القانون 90-21 العمليات التي يقوم بها الأمرون بالصرف

والتي جاءت كما يلي:

- يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي<sup>3</sup>.

- تسمح تصفية الإيرادات، بتحديد المبلغ الصحيح المديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها<sup>4</sup>.

- يعد الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين<sup>5</sup>.

- تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحدد المبلغ الصحيح لمختلف للنفقات العمومية<sup>6</sup>.

- يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> المادة 27 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 17 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

<sup>3</sup> المادة 16 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>4</sup> المادة 17 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>5</sup> المادة 19 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>6</sup> المادة 20 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>7</sup> المادة 21 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

المطلب الثاني: المحاسب العمومي

يعتبر المحاسب العمومي إضافة إلى الأمر بالصرف أحد الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية الخاصة بالدولة.

الفرع الأول: تعريف المحاسب العمومي

لقد جاء في نص المادة 33 من قانون 90-21 المتعلقة بالمحاسبة العمومية تعريف المحاسب العمومي على أنه "يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و22 بالعمليات التالية<sup>1</sup>:

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

الفرع الثاني: أصناف المحاسبين العموميين

يوجد صنفين المحاسبين العموميين وهما المحاسب العمومي الرئيسي والمحاسب العمومي الثانوي

أولاً- المحاسب العمومي الرئيسي

حسب المادة 31 من المرسوم التنفيذي 91-313 على أنه "يتمتع بصفة المحاسبين العموميين الرئيسيين التابعين للدولة كل من<sup>2</sup>:

- ✓ العون المحاسب المركزي للخرينة.
- ✓ أمين الخزينة المركزي.
- ✓ أمناء الخزينة في الولايات.
- ✓ الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

<sup>1</sup> المادة 33 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>2</sup> المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

ثانيا: المحاسبين العموميين الثانويين

هم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي<sup>1</sup>.

حسب المادة 32 من المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر يتصف بصفة المحاسبين العموميين الثانويين كل من<sup>2</sup>:

- قابض الضرائب.
- قابض أملاك الدولة.
- قابض الجمارك.
- قابض البريد والمواصلات.
- محافظ الرهون.

الفرع الثالث: التزامات المحاسبين العموميين

يسألون شخصا وماليا عن مسك وحفظ الوثائق والدفاتر المثبتة للعمليات المنجزة وذلك مهما كان المكان الذي مورست فيه الوظيفة كما أنهم يسألون عن القيم والأموال الموجودة بحوزتهم فمسؤولياتهم المالية تمتد إلى كافة عمليات المركز الذي يديرونه في حالة العثور على نقصان في النقود أو القيم ففي هاته الحالة يتعين على المحاسب دفع المبلغ الناقص عن إهمال أو بسبب الدفع بغير داع، ويكون المحاسب العمومي مسؤولا عن جميع المخالفات للمقتضيات التشريعية والتنظيمية أو القوانين الأساسية السارية على المنظمة التي يمارس فيها وظيفته وأيضا على كل مخالفة لصحة في تنفيذ الميزانية أو الحسابات التقديرية وأيضا عن عدم الدفع إلى الخزينة العامة للمبالغ التي ترجع إلى الدولة، بموجب مقتضيات تشريعية أو تنظيمية كذلك يقع على عاتق المحاسب التزام هام وهو الامتثال لأوامر مجلس المحاسبة، ففي حالة عدم الامتثال لأوامر مجلس المحاسبة الذي يعد هيئة مراقبة أو في حالة التأخير عن الإرسال الملفات والمستندات المطلوبة من قبله، فتفرض عليه غرامة مالية تقدر ب 1000 دج عن كل شهر من التأخير والمحاسب العمومي مسؤولا عن حساب المصاريف أو القيم التي يباشر تسليمها ما لم يثبت انه تأكد مما يلي:

موافقة العملية للقوانين والأنظمة الجاري بها العمل، صحة الأمر، صحة الدين، توفر الأموال أو القيم خصم المبلغ، توفر الاعتمادات، صحة الوصل<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

<sup>2</sup> المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، مرجع سبق ذكره.

<sup>3</sup> علي زغدود، المالية العامة، ط1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص ص: 139-141.

### المطلب الثالث: المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي شخصية مهمة فهو جزء لا يتجزأ من النظام المالي والمحاسبي ويساهم بشكل كبير في تحسين الأداء المالي للمؤسسات.

### الفرع الأول: تعريف المراقب المالي

المراقب المالي هو عون يتم تعيينه من طرف وزير المالية من بين موظفي المديرية العامة للميزانية، من أجل مراقبة إجراءات الالتزام بالدفع للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة، حيث يقوم بالتحقق من مشروعية العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف قبل عقد النفقة بصفة نهائية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: مهام المراقب المالي

يمارس المراقب المالي الرقابة المالية على النفقات العمومية الملتزم بها، والتي تطبق على المؤسسات والإدارات التابعة للدولة، والميزانيات الملحقية، وعلى الحسابات الخاصة بالخزينة، وميزانيات الولايات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وفي هذا الإطار يقوم المراقب المالي بالتحقق من مشروعية النفقات الملتزم بدفعها ويقوم بقبول التأثير على الالتزام بالدفع للنفقات بعد التحقق من العناصر التالية :

- صفة الأمر بالصرف.

- مطابقتها التامة بالقوانين والتنظيمات المعمول بها.

- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.

- التخصيص القانوني للنفقة.

بالإضافة إلى المهام المتعلقة بالرقابة القبليّة على النفقات التي يقوم بها المراقب المالي فإنه مكلف بمسك محاسبة الالتزامات في مجال نفقات التسيير وفي مجال التجهيز والاستثمار<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014، ص: 141.

<sup>2</sup>عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2022، ص: 161.

### المبحث الثالث: مكونات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يعتبر النظام المحاسبي العمومي أحد النظم المحاسبية الخاصة التي تتولى متابعة النشاط الحكومي وتتكلف بمهمة الإشراف عليه فهو مجموعة عناصر يمكن تجزئته كل عنصر إلى مكونات وهي: النظام المحاسبي العمومي، الموازنة العامة، الرقابة المالية.

#### المطلب الأول: النظام المحاسبي العمومي

النظام المحاسبي العمومي هو نظام معلومات يساعد الإدارة المالية في تخصيص الأموال وتقييم أداء الوحدات الحكومية.

#### الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي العمومي

عرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه: "سلسلة من المهمات والقيود المحاسبية لوحدة إدارية حكومية ما والتي تعالج معاملتها بواسطة مسك السجلات المالية"<sup>1</sup>.

نظام المحاسبة الحكومية عبارة عن مجموعة من المبادئ والأسس العلمية والقواعد والإجراءات التي تمكن من عرض وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي وقياس وتقييم نتائج هذا النشاط ومساعدة القائمين به في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على المال العام<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني: عناصر النظام المحاسبي العمومي

يتكون النظام المحاسبي العمومي من مجموعة من العناصر تتمثل في:

- **الموازنة العامة:** هي البرنامج المالي للخطة التي تعدها الحكومة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف معينة في إطار الخطة العامة للدولة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- **المجموعة المستندية:** هي التي تغطي النشاط وتحدد دور كل منها بدقة وبشكل يتماشى معه سهولة حركة هذا النشاط.
- **المجموعة الدفترية:** هي التي تشمل الدفاتر والسجلات المحاسبية والإحصائية المستخدمة في إثبات المستخدمة في العمليات المحاسبية والمالية التي تسمح بتبويب أوجه النشاط الحكومي بشكل يمكن من متابعة تنفيذ النشاط والرقابة عليه والاطمئنان إلى سلامة الموجودات عن طريق المستندات المؤيدة بجميع الوثائق والبيانات ذات العلاقة بها.
- **تسجيل العمليات المحاسبية في كافة السجلات والدفاتر المحاسبية:** تعرض النتائج في صورة متعددة تبعا لطبيعة وترتيب النتائج ولتلبية متطلبات السلطة التنفيذية أو التشريعية أو جهات أخرى.
- **اللوائح المالية:** توضح توزيع العمل وتحدد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات وخطوط سير العمل بشكل يسهل التنافي مع الرقابة عليه ويمكنه من اكتشاف الأخطاء بسهولة.

<sup>1</sup> عبد الرزاق قاسم الشحادة وآخرون، المحاسبة الحكومية، ط1، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2011، ص: 69.

<sup>2</sup> بشير عبد العظيم البنا، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

- مجموعة التقارير المالية: تعرض نتائج النشاط في صورة متعددة تبعا لطبيعة وتوقيت النتائج ولتلبية متطلبات السلطة التنفيذية أو السلطة التشريعية أو جهات أخرى<sup>1</sup>.
- التعليمات: هي تلك التعليمات التي يتلقاها المدراء العموميون والمحاسبون العموميون التي تمكن من الأداء الحسن للوحدات الحكومية.

الموظفون: هم الأشخاص المؤهلون والمكلفون بالسهر على الاستخدام الأمثل والرشد العامة<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: أهداف النظام المحاسبي العمومي

- من بين الأهداف التي تتحقق من خلال النظام المحاسبي العمومي ما يلي<sup>3</sup>:
- حصر الإيرادات العامة للوحدات الحكومية ومصروفاتها بصفة دقيقة.
  - إعداد التقارير المالية التي تظهر حركة التدفقات النقدية للخرينة.
  - تصميم الدفاتر والسجلات المحاسبية التي تساعد الوحدات الحكومية في الحصول على البيانات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات.
- وبالإضافة إلى ما سبق نذكر الأهداف التالية<sup>4</sup>:
- المحافظة على المال العام وذلك بالتأكد من دقة وصحة إجراءات تحصيل موارد الدولة والتصرف فيها.
  - توفير المعلومات اللازمة كممارسة عمليتي التخطيط والرقابة في مختلف مستويات أجهزة الإدارة الحكومية.
  - تقدير لما يتوقع إنفاقه أو ما يتوقع تحصيله خلال السنة المالية المقبلة.

### المطلب الثاني: نظام الموازنة العامة

إن الموازنة العامة تعتبر المحور الذي تدور حوله جميع أعمال الدولة ونشاطاتها في جميع المجالات على اختلاف أنواعها ولتوضيح مفهوم الموازنة العامة تطرقنا إلى تعريف ومبادئ الموازنة العامة.

### الفرع الأول: تعريف الموازنة العامة

تعرف الموازنة العامة على أنها "تقدير تفصيلي لنفقات الدولة وإيراداتها، خلال سنة مالية مقبلة، تعده أجهزة الحكومة وتعتمده السلطة التشريعية بإصدار ما يسمى بنظام الميزانية الذي يجيز لهذه الأجهزة تنفيذ الميزانية بجانبها التحصيلي والانفاقي<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> نواف محمد عباس الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص: 38، 39.

<sup>2</sup> الطاهر عليوة، محمد لمين نغيز، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معقمة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، ص: 26.

<sup>3</sup> حسام ابو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص: 55.

<sup>4</sup> بشير عبد العظيم البنا، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

<sup>5</sup> محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 03.

عرفت الموازنة العامة للدولة على أنها "البرنامج المالي للجهاز الإداري في فترة زمنية محددة يظهر فيه تقدير النفقات العامة وتقدير الموارد اللازمة".

كما عرفها آخرون بأنها "تنظيم مالي يقابل بين النفقات العامة والإيرادات العامة ويحدد العلاقة بينهما ويوجهها معاص لتحقيق السياسة المالية"<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: مبادئ الموازنة العامة

يمكن عرض أهم مبادئ الموازنة العامة في<sup>2</sup>:

#### أولاً: مبدأ سنوية الموازنة العامة

من خلال مبدأ السنوية يتم تقدير نفقات الدولة وإيراداتها لمدة سنة واحدة، فيتم إعدادها وتنفيذها خلال فترة زمنية وهي السنة، ومن مبررات اختيار السنة كأساس للموازنة العامة هي:

- الاعتبارات السياسية.
- في حال زادت المدة عن السنة يصعب وضع تقديرات دقيقة للنفقات العامة والإيرادات العامة.
- تحضير الموازنة العامة والتصويت عليها يتطلب مجهودًا كبيرًا وفترة كافية لا تقل عن السنة.

#### ثانياً: مبدأ شمول الموازنة

استناداً لهذا المبدأ لا بد أن تكون الموازنة العامة شاملة لكل النفقات العامة وإيراداتها، فلا بد أن تدرج فيها جميع الموارد قبل أن توجه لمختلف مجالات الإنفاق العام، ومبدأ الشمول يعتمد أساساً على أن تشمل الموازنة على النفقات والإيرادات بطرفيها بشكل كامل وليس بشكل ناقص بين أجزاء من النفقات والإيرادات.

#### ثالثاً: مبدأ وحدة الموازنة

وفقاً لهذا المبدأ يكون للدولة موازنة واحدة تحتوي على كافة النفقات في جانب وكل الإيرادات في جانب آخر، فالحكومة تعد موازنة واحدة تحتوي على كل النفقات العامة والإيرادات العامة، مهما تعددت مصادر الإيرادات ومهما تنوعت أوجه الإنفاق العام بتنوع وتعدد المؤسسات والهيئات العامة التي تنفق عليها الدولة.

#### رابعاً: مبدأ توازن الموازنة

تعتمد قاعدة التوازن على ضرورة تساوي كل الإيرادات العامة العادية مع كل النفقات العامة العادية للدولة، ولا بد أن لا تكون هناك زيادة ولا نقصان فيها.

#### خامساً: مبدأ عدم التخصيص

وأساس هذه القاعدة هو عدم تخصيص إيراد معين من أجل تغطية نفقة معينة، ولكن تجمع كل الإيرادات دون تخصيص في قائمة واحدة وفي الجانب الآخر قائمة النفقات العامة، بمعنى أن الحكومة تقوم

<sup>1</sup> قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سبق ذكره، ص: 73.

<sup>2</sup> لحسن دردوري، سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة الجزائر - تونس، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية،

جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014، ص: 102-104.



بتغطية جميع النفقات العامة بجميع الإيرادات العامة، فلا يجوز تخصيص إيراد معين من أجل تمويل إنفاق معين، فتخصيص إيرادات معينة لنفقات معينة يفقد الموازنة العامة مرونتها زيادة إلى ذلك فقد يؤدي إلى الإسراف.

### الفرع الثالث: مراحل الموازنة العامة

تمر الموازنة العامة بأربعة مراحل هي:

**مرحلة إعداد مشروع الموازنة العامة** تتم من قبل المؤسسات الحكومية المختصة وتحديد التقديرات المتعلقة بما يخصها من نفقات وإيرادات للسنة المالية القادمة.

**مرحلة اعتماد الموازنة العامة** من قبل السلطة التشريعية الممثلة لجموع الشعب وهي مسؤولية مهمة وكبيرة لما ينطوي عليه تغير الموازنة العامة والتي تناول جميع قطاعات المجتمع وأنشطته الاقتصادية المختلفة.

**مرحلة تنفيذ الموازنة العامة** من قبل السلطة التنفيذية بأجهزتها المختلفة وفقا لما اعتمده السلطة التشريعية وتحت رقابتها.

**مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة وإعداد الحساب الختامي** أي أن العمل يجري لرقابة سلامة تنفيذ الخطة المالية للدولة إنفاقا أو إيرادا أو وفق ما قرره قانون الموازنة العامة<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: نظام الرقابة المالية

تحتل الرقابة المالية أهمية كبيرة في العملية الإدارية حيث تعد من أهم ركائز هذه العملية فيجب تنظيم عملية الرقابة بشكل يجعل منها أداة فاعلة في تدوير وتوجيه النشاط الإداري بكلياته المختلفة.

### الفرع الأول: تعريف الرقابة المالية

عرفت الرقابة المالية بأنها: "عملية تتبع ودراسة الأعمال المالية الخاصة والحالية للتأكد من أن حركة الأموال تسير طبقا للخطة الموضوعة، ويشمل ذلك وضع معايير ومقاييس رقابية محددة لمقارنة الإنجاز الفعلي مع المعايير وتحديد الانحرافات المتوقعة ومعرفة أسبابها بقصد وضع العلاج اللازم لها وفي الوقت المناسب"<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: أهداف الرقابة المالية

- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية والتأكد من حسن تطبيقها.
- التحقق من إتباع نظم وأساليب حديثة في التنظيم والتخطيط والمتابعة.
- الحفاظ على الممتلكات والموجودات بما يضمن حماية المال العام والحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة.

<sup>1</sup>حمدي بن محمد بن صالح، توازن الموازنة العامة، ط1، دار النفائس للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص: 258.

<sup>2</sup>عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2015، ص: 36.

- زيادة الفعالية بما يمكن من تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية واقتراح أفضل السبل لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها الخطط والسياسات الاقتصادية الموضوعية.

- تزويد السلطة التشريعية بالبيانات والمعلومات الأكيدة<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: وسائل الرقابة المالية

تتمثل فيما يلي<sup>2</sup>:

- التقيد باعتمادات الموازنة العامة.
- الكشف الدورية المطلوبة لوزارة المالية أي على المحاسبين في الدوائر المختلفة أن يقدموا إلى وزير المالية في غضون ثلاثة أيام بعد نهاية كل شهر الحسابات والجداول الختامية وذلك لتمكن الوزارة من دراستها ومراقبتها.
- لجان التعداد والتفتيش، يترتب عليها تقديم تقارير إلى وزير المالية مع التوصيات بشأنها المراقب المالي يعين بقرار من وزير المالية لدى كل من الدوائر الحكومية والمؤسسات الحكومية ذات الاستقلال المالي، وتتلخص مهمته في:
- تدقيق كل مستندات الصرف للتأكد من مطابقتها للقوانين والأنظمة المالية السارية المفعول بعد التأكد من صحة البيانات يقوم بختمه بالختم المخصص لهذه الغاية من قبل وزير المالية.
- لا يجوز صرف مستند قبل تدقيقه من المراقب المالي في الوزارة ويتحمل أمين الصندوق المسؤولية الكاملة في حالة قيامه بالصرف بدون توقيع المراقب.
- إعلام وزارة المالية فوراً وخطياً بكل مخالفة للأحكام والقوانين والأنظمة المالية.
- متابعة تحصيل الإيرادات في الوزارة أو الدائرة المعين لديها ومتابعة دفع التحصيلات لصندوق الخزينة في حينه.

<sup>1</sup> أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص ص: 21، 22.

<sup>2</sup> بن شنيخ بلال، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، ص ص: 18، 19.

### خلاصة الفصل:

نستخلص من هذا الفصل ان المحاسبة العمومية هي مجموعة من الإجراءات والمبادئ التي تساعد في تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي حيث تهدف هذه الأخيرة إلى توفير معلومات مالية دقيقة وشفافة لجميع الأطراف المعنية.

يشكل أعوان المحاسبة العمومية فريقا متخصصا يعمل في مجال المحاسبة العمومية حيث يتشكل هذا الفريق من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي والمراقب المالي يتولى كل منهم العديد من المهام في المجال المالي.

النظام المحاسبي العمومي يعتبر أحد النظم المحاسبية الخاصة التي تتولى متابعة النشاط الحكومي فهو مجموعة من العناصر تعمل مع بعضها البعض من اجل تحقيق مجموعة من الأهداف كما يرتبط بالموازنة العامة التي تعتبر الخطة المالية السنوية للدولة حيث يتحدد بموجبها تقدير الإيرادات والنفقات خلال السنة المالية.

الفصل الثاني: واقع إصلاحات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر حسب

## معايير IPSAS

تمهيد.

المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المبحث الثاني: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

المبحث الثالث: تقييم توافق مضمون إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

مع معايير IPSAS.

خلاصة الفصل.

**تمهيد**

يعتبر نظام المحاسبة العمومية في الجزائر من أهم أدوات إدارة الموارد المالية في القطاع العام، ومن أجل تطوير وتحديث هذا النظام اتخذت الحكومة الجزائرية عدة إجراءات من بينها تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ومن المعروف أن هذه الأخيرة تهدف إلى ضمان الموثوقية والشفافية في التقارير المالية وتساعد على تحسين إدارة الموارد المالية والاقتصادية للحكومات، وذلك لتعزيز الشفافية والمصداقية في المعلومات المالية والمحاسبية للحكومة الجزائرية ومن المتوقع أن تؤدي هذه الإصلاحات إلى تحسين جودة ودقة المعلومات المالية والمحاسبية وتسهيل الاستجابة لمتطلبات المستفيدين والشركاء في القطاع العام والخاص. ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى:

المبحث الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام

المبحث الثاني: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الثالث: تقييم توافق مضمون إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع معايير IPSAS

**المبحث الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS**

تعتبر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من أهم المعايير المحاسبية العالمية التي تستخدم في إعداد التقارير المالية للمؤسسات الحكومية والعامّة تم تطوير هذه المعايير بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لذلك سوف نتناول في هذا المبحث عرض المفاهيم العامة حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق المطالب التالية:

- مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

**المطلب الأول: مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام****الفرع الأول: تعريف المعايير المحاسبية**

يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه: "بيان لتحقيق التوافق والتنسيق فيما بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والأحداث المالية للوحدة، وهذا يساعد على جعل الكشوف المالية ذات قابلية على المقارنة والفهم من قبل الأطراف ذات العلاقة، فالمعيار يوضع في ضوء الأعراف المحاسبية المتعارف عليها والظروف البيئية السائدة وأساسيات النظرية المحاسبية"<sup>1</sup>.

تمثل المعايير المحاسبية حلقة الوصل ما بين الأهداف والمفاهيم والنظرية للمحاسبة وبين التطبيقات المحاسبية من ناحية أخرى، وتستخدم لتحقيق التوافق في السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف العمليات والأحداث المالية للشركات بما يجعل المعلومات التي تعدها الشركات وتفسح عنها ملائمة وذات قابلية للمقارنة والفهم من كافة الاطراف ذات العلاقة<sup>2</sup>.

**الفرع الثاني: تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**

تعني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام "القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجتها للأموال المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>حسن عمر محمد، سعد الساكني، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، ط1، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015، ص: 31.

<sup>2</sup>حلا عدنان نيري، رزان شهيد، إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية مقارنة بالمعايير المحاسبية الوطنية (دراسة تطبيقية)، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي

الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، (24- 25) نوفمبر، 2014، ص: 132

<sup>3</sup>خضير خبيطي، يونس مونه، آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الجزائر، العدد2، 2016، ص: 99.

يمكن تعريف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بأنها: "قواعد لإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية وكيف ينبغي أن تع تلك المعلومات، فالمعايير تحدد أي من الممارسات التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها"<sup>1</sup>. في حين يعرفها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بأنها "وضيح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام"<sup>2</sup>. كما عرفها صندوق النقد الدولي على أنها: "معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية، يتم تطبيقها من قبل منشآت القطاع العام باستثناء مؤسسات الأعمال الحكومية، وتقوم هاته المعايير في معظمها على معايير المحاسبة الدولية المصممة لأغراض القطاع الخاص والمعدلة لتكون قابلة للتطبيق على القطاع العام"<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث: أهمية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

- 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 وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط وحدات القطاع العام إضافة إلى تحسين قابلية المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي.
- وتؤدي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دورا هاما في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على المستوى الدولي، عن طريق تحقيق التقارب فيما يخص طريقة إعداد وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام و، تشجيع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية والرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية.
- وعلى هذا الأساس تستمد هذه المعايير أهميتها من مدى الاعتراف الدولي بها وتشجيع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني متطلبات هذه المعايير التي لا تكتسي الصفة الإلزامية في تطبيقها بل تعتمد على مستوى القبول الدولي لها، لأن تطبيق معايير معترف بها دوليا يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات مصداقية وجودة عالية<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عفاف لومايزية، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر، مجلة إضافات اقتصادية، سوق أهراس، الجزائر، المجلد 4، العدد 2، 2020، ص: 214.

<sup>2</sup> عبد الحميد مرغيت، مرجع سبق ذكره، ص: 69.

<sup>3</sup> زوينة بن فرج، مريم ربيعي، معايير المحاسبة الدولية آلية لترشيد الإنفاق الحكومي، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال الجزائري، الجزائر، العدد 2، 2018، ص: 206.

<sup>4</sup> زهير شلال، مرجع سبق ذكره، ص: 51.

**المطلب الثاني: مجال تطبيق وأهداف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع لعام IPSAS**

يشمل مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام العديد من الجوانب والمجالات، تسعى من خلاله هذه الأخيرة إلى تحقيق العديد من الأهداف.

**الفرع الأول: مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية العمومية IPSAS**

تم تطوير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وفق أساس الاستحقاق ووفق الأساس النقدي، ليتم تطبيقها على البيانات المتعلقة بوحدة القطاع العام، التي تهدف لتحقيق الربح مثل المستشفيات والجامعات وغيرها من المؤسسات العامة، ولا تصلح هذه المعايير على مشاريع ومؤسسات القطاع العام الهادفة للربح والتي ينطبق عليها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية<sup>1</sup>.

من خلال القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة يمكن أن نستنتج مجال تطبيق هذه المعايير: "يقصد بالمحاسبة العمومية كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية مراقبة الميزانيات والحسابات والعمليات الخاصة بالمجلس الشعبي ومجلس المحاسبة وميزانيات الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري"<sup>2</sup>.

**الفرع الثاني: أهداف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**

إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في أي دولة يعود عليها بالعديد من الفوائد الاقتصادية والسياسية نذكر منها<sup>3</sup>:

- 1- تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم.
- 2- تحقيق الشفافية نتيجة للإبلاغ الشامل عن المعاملات المالية العمومية الذي يصبح ضرورة حتمية على القائمين على القطاع العام.
- 3- تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية.
- 4- تحسين المصداقية والنزاهة والموثوقية: وذلك لأن التقارير المحاسبية لا يمكن أن تكون ذات مصداقية إذا قررت الحكومة نفسها قواعد إعدادها.
- 5- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية، وتعزيز ترتيبات الشراكة بين القطاعين العام والخاص من خلال تنفيذ مجموعة مماثلة من المعايير المحاسبية.
- 6- ضمان قابلية المعلومات المالية العمومية للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.
- 7- بناء الثقة في الوكالات المانحة والمقرضين.

<sup>1</sup> محمد معروف حجو، محمد مروان العشي، إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، فلسطين، المجلد 29، العدد 4، 2021، ص: 32.

<sup>2</sup> المادة 1 من القانون 90-21، مرجع سبق ذكره.

<sup>3</sup> مزيان هشام، محاضرات حول قانون المحاسبة العمومية، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف2، الجزائر، 2023، ص: 30.



8- تحسين تقديم الخدمات نتيجة لزيادة المساءلة والشفافية ومساعدة أصحاب المصلحة على تقييم مدى استخدام مواردهم.

### الفرع الثالث: عرض وتصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يمكن تصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي.

#### 1- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق:

يمكن عرض محتواها في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (01): معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS وفق أساس الاستحقاق

رقم المعيار	اسم المعيار	محتوى المعيار	سنة الإصدار
01	عرض البيانات المالية	يهدف إلى بيان طريقة إعداد البيانات المالية لأغراض العامة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي	2000
02	بيانات التدفق النقدي	يهدف إلى تقديم معلومات حول التغيرات التاريخية، من خلال بيان التدفقات النقدية خلال الفترة والنتيجة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية	2000
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	2000
04	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	بيان طريقة المعالجة المحاسبية عن المعاملات بالعملات الأجنبية من خلال تحديد سعر الصرف المستخدم وكيفية الاعتراف في القوائم المالية تبعا للتغيرات في أسعار الصرف	2000
05	تكاليف الاقتراض	توضيح المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض وفق نموذجين: نموذج المصاريف ونموذج الرسملة.	2000
06	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	بيان متطلبات إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة للمؤسسات التابعة للدولة كليا أو جزئيا.	2000
07	محاسبة الاستثمارات في المؤسسات الزميلة	شرح محاسبة الاستثمار أي المعالجة المحاسبية لحصص الملكية في المؤسسات الزميلة، أين يكون للدولة حق الاحتفاظ بحصة ملكية على شكل مساهمة أو هيكل ملكية رسمي آخر.	2000

2000	بيان شروط الإفصاح وعرض البيانات المالية عن أصول والتزامات المشاريع المشتركة التي تنشئها مؤسسات القطاع العام وفق شروط تعاقدية.	الحصص في المشاريع المشتركة	08
2001	تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية، وبيان معالجته المحاسبية، حيث يكون ذلك عندما من المحتمل أن يحقق منافع اقتصادية مستقبلية، مع إمكانية قياسه بصورة موثوقة.	الإيراد من التعاملات التبادلية	09
2001	إعادة تقدير المبالغ المسجلة وتعديلها من خلال تطبيق المؤشر العام للأسعار	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	10
2001	بيان المعالجة المحاسبية لإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاء في البيانات المالية عند اعتبار الدولة مقاولا يشرف على انجاز أصل أو مجموعة أصول مرتبطة فيما بينها	عقود الإنشاء	11
2001	بيان المعالجة المحاسبية للمخزون بما في ذلك تحديد التكاليف والاعتراف بالمصاريف، بما فيها أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة لتحقيق	المخزون	12
2001	تقديم وصف للمؤجر والمستأجر حول السياسات المحاسبية المناسبة ومتطلبات الإفصاح عن عقود التأجير التشغيلي والتمويلي.	عقود الإيجار	13
2001	تحديد شروط الاعتراف وقياس الأحداث والوقائع التي تلي تاريخ إعداد القوائم المالية، وكذا الإفصاح عن المبالغ المعدلة في القوائم المالية.	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير	14
2001	الغي هذا المعيار وحل محله كل من المعيار 28 و29 و30، ابتداء من 2013/ 01/01	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	15
2001	يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العالقة.	العقارات الاستثمارية	16

2002	يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية المرتبطة بشروط الاعتراف بها كأصل وتحديد المبالغ المسجلة وتكاليفها، إضافة إلى عرض طريقة معالجة خسائر انخفاض القيمة المرتبطة باستثمارات مؤسسات القطاع العام.	الممتلكات والمصانع والمعدات	17
2002	يهدف إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات، من أجل فهم الأداء السابق للمؤسسة من جهة وتعزيز شفافية التقارير المالية من جهة أخرى.	تقديم التقارير حول القطاعات	18
2002	يهدف إلى تعريف المخصصات والالتزامات والأصول المحتملة وتحديد شروط الاعتراف بهذه الاحتياطات، وكيفية قياسها والإفصاح عنها، من أجل تمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعتها وتوقيتها ومقدارها.	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	19
2002	ضمان الإفصاح عن البيانات المرتبطة بالمعاملات بين المؤسسة وهيئات أخرى لها علاقة معها، وذلك بهدف المساءلة وتسهيل عرض المركز والأداء المالي للمؤسسة.	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	20
2004	يهدف إلى تحديد الإجراءات المتبعة في تحديد انخفاض الأصول الغير مولدة للنقد، وآليات التقييم والاعتراف بخسائر القيمة والمعالجة المحاسبية الخاصة بها، وكذا التوقيت المناسب لعكس هذه الخسائر والإفصاحات اللازمة.	انخفاض الأصول الغير مولدة للنقد	21
2006	يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية الموحدة لمؤسسات القطاع العام، لضمان الشفافية الخاصة بعرض هذه البيانات والفصل بين الأنشطة ذات الطابع التجاري والأنشطة الغير تجارية.	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	22
2006	يهدف إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية الخاصة بالإيراد الناتج عن المعاملات غير التبادلية، وقياسها والإفصاح عنها.	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	23
2006	يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ ميزانيات مؤسسات القطاع العام، ومقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناتجة عن تنفيذ الميزانية، مع ضرورة الإفصاح وتفسير الانحرافات الهامة.	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	24

2008	يهدف إلى وضع أسس المعالجة المحاسبية والإفصاح عن الامتيازات التي يحصل عليها الموظفون في القطاع العام.	منافع الموظفين	25
2008	يهدف إلى وصف الإجراءات المتبعة لتحديد ما إذا كان هناك انخفاض في قيمة أحد الأصول المولدة للنقد، وضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، وكذا تحديد توقيت هذا الاعتراف والإفصاحات المطلوبة	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	26
2009	يهدف إلى توضيح المعالجات والإفصاحات المحاسبية المرتبطة بالنشاط الزراعي في مؤسسات القطاع العام.	الزراعة	27
2010	يهدف إلى توضيح مبادئ تصنيف وعرض الأدوات المالية، كالتزامات أوصافي الأصول/حقوق الملكية، ومقاصة الالتزامات والأصول المالية.	الأدوات المالية: العرض	28
2010	يهدف إلى تحديد شروط الاعتراف وإلغاء الاعتراف وقياس الأدوات المالية الصادرة عن مؤسسات القطاع العام.	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	29
2010	يهدف إلى توضيح الإفصاحات التي تسمح لمستخدمي البيانات المالية بتقييم الأدوات المالية الهامة في مؤسسات القطاع العام، وطبيعة ومدى مخاطرها وكذا كيفية إدارة هذه المخاطر.	الأدوات المالية : الإفصاحات	30
2010	يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتطرق إليها معيار آخر من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.	الأصول غير الملموسة	31
2010	توضيح المعالجة المحاسبية لترتيبات امتياز تقديم الخدمات من طرف المانح، والمتمثل في مؤسسات القطاع العام.	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح	32
2015	يهدف إلى عرض المعلومات المالية بشفافية، حيث يوضح كيفية الانتقال إلى نظام المحاسبة العمومية على أساس الاستحقاق للمرة الأولى.	اعتماد IPSAS لأول مرة على أساس الاستحقاق	33
2015	يهدف إلى توضيح المعالجة والإفصاح المحاسبين عن البيانات المالية المنفصلة للاستثمارات الكيان في المؤسسات التي تسيطر عليها المشاريع المشتركة والشركات الزميلة	فصل البيانات المالية	34

2015	يهدف إلى وضع مبادئ لعرض وإعداد القوائم المالية الموحدة عندما يسيطر كيان أو مجموعة كيانات أخرى.	البيانات المالية المجمعة	35
2015	توضيح المعالجة المحاسبية للاستثمارات بتحديد شروط تطبيق طريق حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات في هذه الشركات.	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	36
2015	يتطرق للمبادئ التي أنشئت لإعداد التقارير المالية من طرف الجهات المستفيدة.	ترتيبات مشتركة	37
2015	يهدف إلى بيان ضرورة الإفصاح عن المعلومات التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بتقييم طبيعة المخاطر المرتبطة بمصالحها.	الكشف عن المصالح في الهيئات الأخرى	38

**المصدر:** 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، الجزائر، العدد 10، 2018، ص ص: 79-82.

بناء على ما تم ذكره في الجدول أعلاه نرى بعض المعايير متقاربة وتهدف إلى تحقيق نفس الغاية حيث تم تقسيمها إلى مجموعات كما يلي:

#### المجموعة الأولى: معايير إعداد التقارير وعرض البيانات المالية

تضم المعايير رقم: 01، 02، 06، 10، 14، 18، 24، تهدف هذه المعايير إلى توحيد أساليب إعداد التقارير المالية وعرض البيانات المالية، حيث تعمل هذه المعايير معاً لتحديد المبادئ والإجراءات التي يجب إتباعها لضمان الشفافية والمقارنة في التقارير المالية.

#### المجموعة الثانية: معايير الأصول الملموسة وغير ملموسة

وتضم المعايير رقم: 07، 08، 11، 12، 13، 16، 17، 19، 21، 26، 31، وتهدف هذه المعايير إلى تحديد كيفية معالجة الأصول وتقييمها في القوائم المالية وتقارير الأداء المالي.

#### المجموعة الثالثة: معايير الأدوات المالية

وتضم المعايير رقم: 15، 28، 29، 30، وتهدف إلى توفير إرشادات لتحسين الشفافية والموثوقية في تسجيل وتقييم الأدوات المالية وتقاريرها.

#### 2- معيار المحاسبة الدولي وفق الأساس النقدي: التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي:

صدر هذا المعيار سنة 2008 ودخل حيز التنفيذ ابتداء من 1 جانفي 2009.

ويهدف هذا المعيار إلى توضيح طريقة عرض البيانات المالية ذات الغرض العام وفق الأساس النقدي من أجل تحقق الشفافية في التقارير المالية للمقبوضات والمدفوعات النقدية وكذا الأرصد النقدية العمومية<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: دور وأهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يعد مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هيئة مستقلة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبة والتي تتولى مسؤولية وضع وتطوير معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

### الفرع الأول: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB

يلعب مجلس المعايير (IPSASB) مهامًا فعالة على الصعيد الدولي نوجز أهمها فيما يلي<sup>2</sup>:

- تطوير وإصدار معايير محاسبية عالية الجودة ومنشورات أخرى من أجل تعزيز الثقة في الإدارة المالية للقطاع العام وتحسين شفافية وجودة التقارير المالية للقطاع العام التي ستؤدي إلى معلومات مفيدة لمتخذي القرار، بالإضافة إلى دعم تقارب المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع المعايير المحاسبية الوطنية للقطاع العام والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).
- يعمل المجلس في سبيل تحسين جودة التقارير المالية في القطاع العام على إصدار ما يلي:
  - ✓ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كونها المعايير التي ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء إعداد التقارير المالية الخاصة بمؤسسات القطاع العام.
  - ✓ إرشادات الممارسة الموصى بها والتي تشجع مؤسسات القطاع العام على إتباعها.
  - ✓ دراسات لتقديم النصح بشأن أمور تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
  - ✓ بحوث وتقارير بحوث أخرى، لتقديم المعلومات التي تساهم في تعزيز المعرفة العامة بشأن المسائل والتطورات المتعلقة بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

### الفرع الثاني: أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية في لقطاع العام

- 1- خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حين تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة.
- 2- يقوم المجلس أيضا بتطوير معايير على أساس الاستحقاق تستعمل لإعداد قوائم مالية من قبل الإدارات العمومية ولكل مؤسسات القطاع العام الأخرى، ومن خلال هذه المعايير يهدف المجلس إلى تحسين الجودة، التناسق والشفافية في التقارير المالية للقطاع العام.

<sup>1</sup> 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، الجزائر، العدد 10، 2018، ص: 82.

<sup>2</sup> عامر مريم، طويلب محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، المجلد 24، العدد 01، 2021، ص: 1219.

3- يقوم المجلس أيضا بدراسة المشاكل والعمل على حلها وتسهيل تبادل المعلومات بين المحاسب والموظفون الآخرون في القطاع العام وتشجيع قبول التوافق الدولي من خلال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

4- يسعى IPSASB لتحقيق أهدافه من خلال أنه يدعم التقارب بين معايير المحاسبة للقطاع العام الدولية والوطنية والتقارب بين القواعد المحاسبية والإحصائية للتقارير المالية حيث أنه يشجع على قبول هذه المعايير، وهذا من خلال نشر وثائق توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام وغيرها من المطبوعات<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تشهد الجزائر في السنوات الأخيرة مساع حثيثة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحديثه لمواكبة المتطلبات الحديثة والمعايير الدولية المتبعة في هذا المجال وقد تم إطلاق العديد من المشاريع والبرامج لهذا الغرض.

#### المطلب الأول: مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

مر نظام المحاسبة العمومية بعدة مراحل مختلفة منذ الاستعمار إلى غاية يومنا هذا، وتتمثل هذه المراحل في<sup>2</sup>:

أ - مرحلة الاحتلال 1862-1962: في هذه المرحلة كان نظام المحاسبة العمومية خاضع للنظام الفرنسي حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31/05/1862 المتضمن تنظيم المحاسبة بالإضافة إلى المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13/11/1950 المتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

ب - مرحلة بعد الاستقلال 1962-1975: تميزت هذه المرحلة بإصدار مجموعة من النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري وأهم هذه النصوص المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14/10/1965 المحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين للقطاع العام والتعليم العامة لسنة 1967 والتي عرفت كل حسابات الخزينة وحددت كيفية استعمالها وكذا التعليم رقم 16 المؤرخة في 12/10/1968 والمتعلقة بمجموعات حسابات الخزينة.

ج - مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية 1975-1990: في هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1973 وفق أحكام الأمر

<sup>1</sup> بوعبادة فتحية، إستراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، ص ص: 51، 50.

<sup>2</sup> دويبي عبد الجبار، قاسم حدة، إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول إصلاح المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الشريف بوشوشة- افلو- الجزائر، 20 سبتمبر 2022، ص ص: 3، 4.



73-29 الصادر في نفس التاريخ أضيف إلى ذلك. صدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 4-4-17 المؤرخ في جويلية 1984 والمعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية وتميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية.

د - **مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية 1990-1995:** تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 10 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ولعل أبرز هذه المراسيم<sup>1</sup>:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

- التعليم رقم 078 الصادرة في 17/08/1991 والتي سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة.

هـ - **مرحلة إصلاح الإطار المحاسبي 1995-2006:** شرعت السلطات المختصة في التحضير لمشروع الإطار المحاسبي الجديد فحذت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية لإعداد مشروع محاسبي يسمح بالانتقال من نظام محاسبة الصندوق الذي يعتمد فقط على التسجيل ثم تحويله إلى محاسبة الذمة والتي تهتم أيضا بالنقييد المحاسبي لمراد الدولة العقارية والمنقولة حيث قام بعدها بالاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية DGCP التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية أين تم إنجاز المشروع والمصادقة عليه في 23/04/1997 وبالموازاة مع إعداد هذا المشروع قامت وزارة المالية ببعض الإجراءات لضمان تطبيق فعال للمخطط المحاسبي للدولة.

و- **صدر القانون العضوي -18-15 المتعلق بقوانين المالية:** جاء القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، ليغي القانون 17-84 الساري المفعول والذي أصبح لا يستجيب للمتطلبات الذي تفرضها المتغيرات والتطورات التي عرفت الجزائر في المجال المالي والاقتصادي، حيث أدرج هذا القانون العضوي آليات جديدة لتسيير المالية العمومية تتمحور على مبدأ التسيير المتعدد السنوات للميزانية وكذا على تقييم النتائج بدلا من تقييم تسيير الوسائل المعمول به حاليا وتضمن القانون العضوي 18-15 مجموعة من الجوانب تذكر أهمها:

. اعتماد التسيير الميزاني القائم على النتائج انطلاقا من أهداف واضحة ومحددة وفقا لغايات المصلحة العامة (المادة 02).

<sup>1</sup> خبيطي خيضر، يونس مونه، مرجع سبق ذكره، ص: 105.



. تطبيق المحاسبة المالية لجميع عمليات الدولة على أساس الاستحقاق المحاسبي بهدف إعداد بيانات مالية حكومية منتظمة وصادقة وتعكس الوضعية المالية، مع استخدام نظام محاسبة التكاليف بهدف تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار تنفيذ البرامج الحكومية المادة (65).  
 . تعزيز الوثائق المرفقة بمشروع قانون المالية المواد من (71) إلى (78) وكذا القانون المتضمن تسوية الميزانية (المواد من 86 إلى 88) وهذا من أجل تعزيز الشفافية وكذا رقابة البرلمان على المال العام.  
 . تفعيل الرقابة على المال العام سواء الرقابة البرلمانية وكذا رقابة مجلس المحاسبة من خلال المصادقة على حسابات الدولة، على شكل تقرير يحدد ما إذا كانت القوائم المالية للدولة منتظمة وتعرض بصدق الوضعية المالية وكذا الوفاء والشفافية (المادة 88)<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: دواعي إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS

نظرا لمرحل التطور المختلفة التي مر بها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر منذ الاستعمار إلى غاية وقتنا الحالي وعدم مواكبته للتطورات الدولية في مجال المحاسبة العمومية ظهرت العديد من الأسباب والدوافع لإصلاحه.

#### 1- محدودية الإطار المحاسبي الحالي مدونة حسابات الخزينة

بالرغم من كل التعديلات التي طرأت على مدونة حسابات الخزينة من خلال التعليمات الدورية الصادرة عن المديرية العامة للمحاسبة من أجل إضافة أو إلغاء حسابات أو إجراءات محاسبية معينة، تهدف إلى التكيف مع التغيرات الاقتصادية وكذا المتطلبات الجديدة للنشاط المالي والمحاسبي للدولة.  
 إلا أن هذه المدونة أثبتت عجزها عن تأدية الدور المنوط بها، نظرا لعدة نقائص هي:

➤ **قصور المدونة على إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة:** حيث تقتصر عملية التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق مهمة بذلك أهم عناصر ذمة أملاك عقارية ومنقولة حقوق الدولة وديونها، التي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي طرف مختلف المصالح المعنية، الأمر الذي يترتب عنه سوء التسيير لهذه العناصر ذمة الدولة نظرا الصعوبة التحكم في المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها، ولعل أحسن مثال على ذلك هو حقوق الدولة لدى للمؤسسات العمومية التي تتميز بغياب نظرة شاملة على مبالغها ومنحى تطورها نظرا لعدم أخذها بعين الاعتبار ضمن الإطار المحاسبي الحالي.

<sup>1</sup> دويبي عبد الجبار، قاسم حدة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 4، 3.

- **جمود ترقيم حسابات المدونة:** إن ترقيم حسابات المدونة نظام تنقصه المرونة فالاعتماد على الترقيم الخطي أثر سلبي على تجانس ووحدة المدونة، نظرا لمحدوديته في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغيير في النشاطات الممارسة من طرف الدولة.
- **صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي:** فهذا الأخير لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة غير كل مراكز التسجيل المحاسبي.
- **تعقيد وصعوبة استغلال النتائج والوثائق المحاسبية:** نتيجة الاعتماد على الحسابات العامة التي تلخص محمل العمليات للمنفذة دون التطرق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة المحاسبية<sup>1</sup>.

## 2- حتمية الاستجابة للمعايير الدولية المحاسبية:

يتضمن الإطار المحاسبي الحالي للمحاسبة العمومية نقائص عديدة لا تتماشى وشروط دخول الجزائر في اتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية. فهي مجبرة على الاستجابة إلى المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية، هاته المعايير من شأنها توحيد لغة التخاطب وبالتالي تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد أحد أهم وسائل المقارنة الدولية.

إن الاستجابة للمعايير الدولية المحاسبية في المحاسبة العمومية لم يعد خيارا أمام الدول، الشيء الذي يسمح للحكومة وكذا ممثلي الشعب من القراءة الواضحة والشفافة لإيرادات ونفقات الدولة بعيدا عن فضاة التدخل في الشؤون الداخلية للبلاد.

وفعلا جندت المديرية العامة للمحاسبة منذ سبتمبر 1995 فوج عمل مكون من إدارات المديرية، حيث أعتمد أعضاء هذا الفوج بالخبرة الفرنسية من خلال زيارته لمديرية المحاسبة العمومية الفرنسية، وكذا خبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي للسهر على الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة من خلال وضع بديل للإطار المحاسبي الحالي. وانتهى عمل الفوج بتقديم مشروع المخطط المحاسبي للدولة، والذي شرع في اختباره منذ سنة 2003.

## 3- ضرورة احترام المبادئ الأساسية للتسيير العمومي:

يتميز التسيير العمومي بتعدد المصادر، فعند البحث عن أهم امتدادات أو جذور التسيير العمومي يمكن ذكر: القانون العام، الاقتصاد العمومي، علم اجتماع المنظمات والعلوم السياسية. وهنا تبرز إحدى

<sup>1</sup> نادية ضريفي، أمال حاج جاب الله، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، جامعة الأغواط، الجزائر، 2018، ص: 219.

أهم مقومات التسيير العمومي ألا وهي الشرعية. فالدولة التي يتمتع قضاؤها بالاستقلالية في قراراته عن السلطة تجعل قرارات القاضي عادلة حسب ما تنصه القوانين، وعليه فالشرعية مرتبطة بالعدل<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: تقييم توافق مضمون إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع

#### معايير IPSAS

تم تنفيذ إصلاحات مهمة في نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام حيث أن تقييم توافق مضمون هذه الإصلاحات يتطلب تحليل وتقييم عدة جوانب.

#### المطلب الأول: مدى توافق المحاور الرئيسية لمشروع الإصلاح المحاسبي والمالي مع معايير IPSAS

بعد النقائص التي عرفها مشروع المخطط المحاسبي للدولة والتي من أبرزها سير هذا المشروع نحو إصلاح الشق المحاسبي دون الميزانياتي اتجهت الجزائر نحو إطلاق مشروع عصرنه الأنظمة الميزانياتية والذي يهدف إلى مواكبة التطورات الحاصلة في ميدان المالية العامة حيث يرتكز هذا المشروع الذي أطلق سنة 2006 على ثلاث محاور رئيسية:

المحور الأول: إصلاح الميزانية، المحور الثاني: الإصلاح المحاسبي أما المحور الثالث: يتعلق بإصلاح الإعلام الآلي ونظام المعلومات.

#### الفرع الأول: إصلاح الميزانية Budgetisation

يتضمن هذا المحور من الإصلاح عصرنة للقواعد والممارسات الخاصة بإعداد وعرض تنفيذ الميزانية العامة وتم الاعتماد في هذا الصدد على مكتب استشارات كندي CRC-SOGEA الذي تولى مهمة وضع الإطار التصوري لإصلاح المالية العامة في الأخذ بعين الاعتبار التوصيات التي قدمها البنك العالمي في إطار الاتفاقية AL-7074 المؤرخة في 18/04/2001 الجزائر مع المتعلقة بتمويل برنامج الإصلاح الميزانياتي.

وتضمن هذا الجانب من الإصلاح النقاط التالية:

#### ✓ اعتماد ميزانية البرامج المبنية على النتائج

تعتبر مقارنة الإدارة بالنتائج من الأساليب الحديثة التي يتم اعتمادها في وضع الميزانيات للدول والتي تحظى بقبول دولي، حيث يتم تقدير الاعتمادات على أساس أهداف محددة والتي كرسها القانون العضوي في المادة 6 والمادة 9 للوصول إلى النتائج المسطرة، ونجد أن الإصلاحات الميزانياتية في الجزائر قد أخذت بهذه المقاربة من خلال الإقرار بضرورة وضع ميزانية برامج مبنية على النتائج بدل اعتماد الأسلوب التقليدي للميزانية على الوسائل، ويرتكز هذا التسيير الحديث على:

<sup>1</sup> عيد السميع روبينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، مداخلة في المحور الوطني حول واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة بسكرة، الجزائر، ص: 6،7.

- التسيير عن طريق تحديد البرامج.
- استعمال مؤشرات لقياس الأداء وتقييم النتائج المحققة ومقارنتها مع المسطرة.

#### ✓ وضع ميزانية متكاملة وفق الإطار متعدد السنوات

يعتبر هذا الإطار أداة لتسيير الموارد العامة على المدى المتوسط، حيث تحدد ميزانية الدولة السنوية حسب هذا التوجه تقديرات الإيرادات والنفقات ورصيد الميزانية، وكذا مديونية الدولة عند الاقتضاء للسنة المقبلة والسنتين الموالتين، ومنه آليات حوكمة الميزانية العامة واتجاهات تطبيقها وفق الإصلاح الميزانياتي في الجزائر فالإطار المتعدد السنوات يحافظ على الطابع السنوي للميزانية المتضمنة التقديرات حسب كل قطاع وبرنامج، بالإضافة على تقديرات السنتين الموالتين<sup>1</sup>.

#### ✓ تحسين عرض ونشر الميزانية

بغرض فتح الباب لنقاش أكثر انفتاحا وأكثر إعلاما حول الخيارات الاقتصادية والاجتماعية يتم من خلال تطبيق الإصلاح إعداد مستندات جديدة ووضع نظام معلومات فعال يساهم في عملية إعداد وثائق الميزانية ومختلف التقارير المرفقة بها بكل دقة وشفافية، وتوضح المادة (75) من القانون العضوي 18/15 المتعلق بقوانين المالية أن الميزانية العامة للدولة يجب أن ترفق بثلاثة أجزاء تفصيلية تتمثل في<sup>2</sup>:

- الميزانية التي تعطي عرض مبسط لميزانية كل وزارة حسب كل برنامج.
- تقرير عن الأولويات والتخطيط الذي يكلف بتحضيره كل وزير أو المسؤول المكلف بتسيير محفظة البرامج.
- ميزانية مقسمة حسب التوزيع الإقليمي لكل برنامج والمتمحورة على النتائج.

#### ✓ وضع تصنيفات جديدة للنفقات العمومية

بهدف تحسين عرض ونشر الميزانية وضمان التناسق بين حسابات مدونة الميزانية وحسابات مدونة المحاسبة، تم وضع تصنيفات جديدة للنفقات تتضمن:

- تصنيف حسب النشاط فحسب المادة 28 من القانون العضوي 18/15 يتم هذا التصنيف حسب البرنامج والبرامج الفرعية والأنشطة.
- تصنيف حسب الطبيعية الاقتصادية للنفقة والتي تحددها المادة 29 من القانون العضوي 18/15 كما يلي:

- نفقات المستخدمين
- نفقات الاستثمار

<sup>1</sup> ايمان عبدوس، اليات حكومة الميزانية العامة واتجاهات تطبيقها وفق الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 03، الجزائر، المجلد 24، العدد 01، 2021، ص: 355.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص: 356.

- نفقات تسيير المصالح
- نفقات التحويل
- نفقات أعباء الدين العام
- نفقات العمليات المالية
- النفقات غير المتوقعة
- تصنيف إداري حسب توزيعات الاعتمادات المالية على الوزارات والمؤسسات العمومية.
- تصنيف وظيفي حسب القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف المحددة في الميزانية.

#### ✓ تحديث مسار التنفيذ والرقابة على عمليات الميزانية

تضمن مشروع عصرنه النظام الميزانياتي إعادة هيكلة الإجراءات الإدارية المرتبطة بمسار تنفيذ عمليات الميزانية، وهو القسم الذي أوكل إلى مكتب الاستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF بمراعاة إعداده بما يتلاءم وميزانية البرامج المرتكزة على النتائج بهدف الوصول إلى وضع إطار ينظم مسار تنفيذ عمليات الميزانية والرقابة عليها بصورة مبسطة.

ورغم صدور القانون العضوي 18/15 المتعلق بقوانين المالية نجد أن هذا الجزء من الإصلاحات لا يزال قيد التصميم، حيث أن المادة 82 من هذا القانون نصت على أن شروط تسجيل البرامج وكيفيات تسيير وتفويض الاعتمادات المالية تحدد عن طريق التنظيم، ذلك أنه يجب أن يرتبط بإصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي لم يصدر بعد إطاره التنظيمي بالإضافة على عدم وضع الإطار التصوري لإصلاح نظام الرقابة.

#### ✓ تعزيز وظيفة الإرشاد الاقتصادي لوزارة المالية

وذلك من خلال رفع قدرات تقييم ومراقبة تكاليف الاستثمارات والسياسات والبرامج التي على أساسها تحدد اعتمادات مختلف الوزارات<sup>1</sup>.

#### الفرع الثاني: الإصلاح المحاسبي

من بين الإصلاحات التي تضمنها القانون العضوي إصلاح الجانب المحاسبي حيث كان لابد على الجزائر التوجه نحو هذا النوع من الإصلاحات لمسايرة تطورات تسيير المالية العمومية الحديثة من خلال العمل والتوجه نحو تبني نظام محاسبي أكثر مرونة وملائمة، وتضمنت فكرة الإصلاح المحاسبي في الانتقال من محاسبة الأساس النقدي إلى محاسبة أساس الاستحقاق أو الذمة المالية (الحقوق المثبتة). يعرف أساس الاستحقاق بـ "العمليات والأحداث المالية خلال الفترة التي الدفع فيها بغض النظر عن الحركة النقدية الخاصة بها الداخلة أو الخارجة، ويترتب عن ذلك إظهار الأصول والالتزامات والسنوات الختامية كاملة مما يسهل فصل أداء كل سنة مالية عن غيرها وبطبيعة الحال فإن هذا الأساس لا يختلف بين أنواع المؤسسات سواء كانت حكومية أو غير حكومية 1656 إن تبني مشروع للمخطط المحاسبي

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص: 357.

للدولة فكرة الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، ترتب عنه إدراج العديد من التغييرات على حسابات المدونة الحالية، فقد تم إنشاء حسابات جديدة تسمح بإعطاء نظرة أو وصف شامل لذمة الدولة، فبعدما كان التقييد المحاسبي مقتصرًا على تسجيل العمليات المتعلقة بالذمة المالية للدولة متمثلة في الصندوق، توسع هذا الأخير ليشمل في ظل المشروع الجديد كل ما تملكه الدولة من مباني، أراضي تجهيزات مكتبية... الخ، وذلك تماشيًا مع قواعد المحاسبة الخاصة باعتبار الدولة عون اقتصادي إلى جانب ذلك فإن المشروع قد استوحى العديد من قواعده الجديدة من نظام المحاسبة الخاصة نظرا للحتمية التي يفرضها اتجاه العالم الخارجي نحو اقتصاد السوق، بحيث يسمح النظام المحاسبي الجديد للدولة بمعرفة مركزها المالي الحقيقي عن طريق تقييم جميع مجهوداتها وأصولها المنقولة والغير منقولة.

إن تقريب النظام المحاسبي للدولة إلى محاسبة القطاع الخاص سوف يسمح بكل سهولة من عرض نتيجة قانون المالية ورصيد الميزانية، بالإضافة إلى التقييم الحقيقي لأصول الدولة من ممتلكات عقارية ومنقولة وكذا تحسين جودة القوائم المالية وتسهيل عمليات المقارنة للقطاع العام بمعين مختلف الدول التي تتبنى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام<sup>1</sup>.

كما أن إدراج حسابات الاستثمارات ضمن مشروع للمخطط المحاسبي الجديد للدولة، يستلزم وضع تقنية للتقييد المحاسبي لإهلاكاتها، هذا الإهلاك الذي يضمن في إطار المحاسبة الخاصة وظيفتين: - وظيفة مالية بحيث يعمل من خلالها الإهلاك على تحميل تكاليف الاستثمارات على عدة سنوات بما لا يؤثر على القدرة التمويلية للهيئة صاحبة الأصول، كما يسمح بزيادة طاقة التمويل الذاتي من خلال للمبالغ المحتفظ بها في الحسابات الخاصة بمؤونات الإهلاك ووظيفة اقتصادية تسمح بتحديد ومتابعة القيمة الاقتصادية للاستثمارات غير مختلف سنوات الاستغلال إضافة إلى محاسبة الحقوق المثبتة نجد من خلال المادة 65 من القانون العضوي الجديد رقم 18-15 باقي أنواع المحاسبات التي يمسكها القطاع الحكومي الغير ربحي وهي:

- ❖ **المحاسبة الميزانية:** فهي محاسبة بسيطة وتنقسم إلى كل من:
  - محاسبة الالتزامات: وتتعلق بالنفقات العمومية.
  - محاسبة الإيرادات والنفقات: وتقوم على أساس محاسبة الصندوق.
- ❖ **محاسبة تحليل التكاليف:** تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتزم بما في إطار البرنامج<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> لحوّل كمال، ديلمي هاجيرة، منهجية تسبير الإنفاق العمومي في الجزائر بين الواقع وآفاق الإصلاح لسنة 2023، المجلة الجزائرية للمالية العامة، الجزائر، المجلد 12، العدد 01، 2022، ص: 335.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص: 336.

## الفرع الثالث: إصلاح نظم المعلومات والإعلام الآلي INFORMATIQUE ET SYSTEMES D'INFORMATION

يتضمن هذا المحور إعداد ووضع نظم معلومات تتماشى مع الإصلاحات المتخذة في المحور المتعلق بالميزانية والهيكل الجديدة للميزانية العامة للدولة، بما سيسمح من إدخال التقنيات الحديثة واستخدام تكنولوجيا المعلومات خلال مختلف مراحل إعداد وتنفيذ عمليات الميزانية وعلى مستوى مختلف المستويات المركزية، الإقليمية والولائية) ومنه تطوير نظام متكامل لإدارة الميزانية يهدف إلى:

- تطوير وتبسيط مسار العمليات المتعلقة بالميزانية.
- تسريع وتسهيل وتيرة معالجة عمليات النفقات.
- تحقيق ترابط في معلومات كل من الأمر بالصرف، المحاسب العمومي والمراقب المالي.
- تسريع عملية إعداد مشاريع قانون تسوية الميزانية والذي يحتاج حاليا لقرابة 03 سنوات لإعداده ومناقشته
- وضع نظام مدمج لعملية التسيير الميزانياتي SIGB والذي يشمل حزمة برامج إدارة الميزانية والخزينة ويسمح الأحداث المرتبطة بعملية تنفيذ الإنفاق العام بما في ذلك:
- تسيير ومراقبة محفظة الاعتمادات المالية.
- التحقق من صحة العمليات والتوقعات الالكترونية.
- الإدارة اليدوية والآلية لطريقة الدفع.
- توفير قاعدة لتطبيق محاسبة الذمة المالية.
- المتابعة الآلية للنفقات حسب البرامج والأهداف.
- توفير أداة لمراقبة مستويات الإنفاق والنتائج المحققة ومقارنتها مع الأهداف<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر

يعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من الأمور المهمة التي يسعى العديد من البلدان إلى تحقيقها، حيث يتطلب تبني هذه المعايير عدة عوامل ومتطلبات ومن المهم دراسة هذه الأخيرة بشكل دقيق لتحقيق الهدف المنشود من هذا التبني. سنتناول في هذا المطلب بعض المتطلبات الأساسية التي تساعد على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

#### 1- إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

نظرا لما يعاني منه نظام المحاسبي العمومي الجزائري من عدة أوجه القصور في مختلف جوانبه (عدم إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة، طريقة ترقيم حسابات المدونة عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية ... إلخ)، لذا يجب على الدولة (وزارة المالية) إيجاد نظام محاسبي جديد، خاصة بعد

<sup>1</sup>عبدوس ايمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021، ص: 154.



تجسيد مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) وهذا من خلال لإصدار مجموعة من القوانين تستند إليها مؤسسات القطاع العام.

## 2- تغيير أساس القياس المحاسبي:

عن نظرا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية الحالي على أساس النقدي، حيث أن هذا الأساس لا يساعد على تحقيق الإفصاح الكامل : التزامات وحقوق الوحدات الحكومية هذا من جهة، لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، بتقييم الأصول والاهتلاكات ومتابعة المخزونات من جهة أخرى، لذا يتوجب تعديل أساس القياس بالتحويل إلى الاستحقاق المحاسبي وتجدر الإشارة إلى أن هذا الأساس يعطي السنة المالية شخصية معنوية لها ذمة مالية خاصة بها، حيث يتم تحميلها بكل ما يخصها من إيرادات ومصاريف بغض النظر عن الموعد المتوقع للتحصيل أو الصرف، إضافة إلى تقييم الأصول العينية ومتابعة إهلاكها.

## 3- تخفيف مركزية السلطة:

شهدت مؤسسات الدولة في العقود السابقة مركزية السلطة، حيث تتولى الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية الأخرى من تخطيط ورقابة، ونتج عن هذا الوضع تنميط نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية دون منح أي من هذه الوحدات سلطة تطوير هذه النظم، ونظرا لاختلاف الهدف بين كل وحدة حكومية وأخرى فإن تصميم البرامج والأنشطة ووحدات الأداء سيختلف في كل منها<sup>1</sup>.

## 4- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام:

يتوجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، وزارة التعليم العالي... تأهيل أعوان المحاسبة العمومية - المحاسب العمومي، الأمر بالصرف، المراقب المالي القاضي لدى مجلس المحاسبة الطلبة الجامعيين.. - علميا وعمليا من أجل ضمان التطبيق الجديد للنظام المحاسبي المتوافق مع المعايير، لذا يتوجب ما يلي:

- ✓ عقد دورات تدريبية بمشاركة الأكاديميين والمهنيين خاصة بتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

- ✓ تطوير المناهج الدراسية في الجامعات ومراكز التكوين لكي تتضمن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

## 5- الدعم والمساندة السياسية من متخذي القرارات:

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر لا يتم إلا من خلال دعم ومساندة من قبل جميع الأطراف ذات العلاقة (السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية...)، لأن تبني هذه المعايير ضمن نظام المحاسبة العمومية يلزم توفير اعتمادات مالية كبيرة وكفاءات عالية من أجل نجاحه.

## 6- تبني تقنيات وتكنولوجيا حديثة في المؤسسات العمومية:

<sup>1</sup> خبيطي خضير، بونس مونه، مرجع سبق ذكره، ص: 106.



من أجل تسهيل عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يتوجب توفير تكنولوجيا كافية وفعالة، لأن استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية يزيد من سرعة الإنجاز فيما يتعلق بالعمل المحاسبي وبيّتح فرصة الحصول على معلومات محاسبية أكثر دقة مما يكون له أثر إيجابي على التقارير المالية<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص: 107.

## خلاصة الفصل

نستخلص من هذا الفصل أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي مجموعة من المعايير المحاسبية التي توفر إرشادات ونماذج لطرق تقديم البيانات المالية الحكومية وتوجيه الممارسات المحاسبية والمعالجات المتعلقة بالإفصاح وإعداد القوائم المالية لوحدات القطاع العام وتعتبر هذه المعايير مهمة لضمان الشفافية والمصدقية في التقارير المالية لوحدات القطاع العام.

تم تصنيف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل المجلس الدولي للمعايير المحاسبية الحكومية وفقا للأساس النقدي أو الأساس الاستحقاقى وتخضع هذه المعايير للتحديث والتعديل بشكل منتظم من قبل المجلس حيث يتم تطبيق هذه المعايير على الحكومات والمؤسسات العامة والهيئات الحكومية الأخرى في جميع أنحاء العالم.

في إطار تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر تم الوقوف على مشروع إصلاح النظام الموازناتي والتي سعت الجزائر من خلاله إلى محاولة إصلاح النظام الميزانياتي والمحاسبي لها حيث يضم ثلاث محاور رئيسية تجسدت في إصلاح الميزانية، الإصلاح المحاسبي وإصلاح النظام المعلوماتي والإعلام الآلي.

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية حول إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر حسب معايير IPSAS

تمهيد.

المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة والأساليب الإحصائية.

المبحث الثاني: تحليل البيانات والنتائج.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات.

خلاصة الفصل.

## تمهيد

بعد استقائنا للجانب النظري من البحث، والذي تطرقنا من خلاله إلى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة سنحاول في هذا الفصل معاينة الواقع العملي من خلال إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع، وبغرض تدعيم هذه الدراسة حاولنا في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية باستعمال إحدى وسائل البحث العلمي لجمع البيانات والمتمثلة في الاستبانة.

ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استبانة من أجل دراسة "إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر حسب معايير IPSAS وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة، والأساليب الإحصائية للمعالجة.

المبحث الثاني: تحليل البيانات ونتائج الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات.

## المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة، والأساليب الإحصائية للمعالجة.

نستعرض من خلال هذا المبحث أهم الخطوات والإجراءات التي تم الاعتماد عليها من خلال توضيح منهجية الدراسة ومجتمع الدراسة، عينة الدراسة ومختلف الأدوات الإحصائية المستعملة.

### المطلب الأول: منهجية الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء موضوع الدراسة.

### أولا: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموع المؤسسات والإدارات العمومية التابعة لقطاع الدولة والتي تخضع في محاسبتها لقواعد المحاسبة العمومية، حيث استهدفت الاستبانة جميع أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر من محاسبين عموميين ومراقبين ماليين والأميرين بالصرف بالإضافة إلى مجموعة من وكلاء بالصرف بناء على علاقاتهم بالمجال المحاسبي في المؤسسات العمومية.

### ثانيا: عينة الدراسة

تم اختيار عينة مكونة من (75) مفردة من مجتمع الدراسة، تم توزيع الاستبانة عليها وقد تم استرجاع (60) استبانة من هذه العينة، وقد وزعت (50) استبانة منها على محاسبين عموميين ومراقبين ماليين وأميرين بالصرف ووكلاء بالصرف يعملون بمختلف الهيئات الإدارية على مستوى ولاية جيجل، أما 25 استبانة فكانت عبارة عن رد استبيان الكتروني وزع على مختلف الأعوان المحاسبين العاملين بالمصالح المركزية لوزارة المالية، ويمثل الجدول التالي عدد الاستبانات الموزعة وغير المسترجعة وكذلك المستبعدة:

### الجدول رقم 02: الإحصائيات الخاصة بالاستبانة.

الاستبانة	التوزيع التكراري	النسبة
الاستبانات الموزعة	75	100%
الاستبانات المسترجعة	60	80%
الاستبانات غير مسترجعة	6	8%
الاستبانات المستبعدة	9	12%

المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثالثا: أداة الدراسة

الاستبانة هي مجموعة من الأسئلة المكتوبة والتي يقوم المستجيب بدوره بالإجابة عنها وهي نوعين إما مقيدة أو حرة، وتعتبر من أهم أدوات جمع البيانات المستخدمة في البحوث والدراسات الأكاديمية، حيث تقوم فكرة الاستبانة على جمع معلومات تتعلق بأحوال الناس أو ميولهم واتجاهاتهم ورغباتهم. عليه فإنه تم تقسيمها إلى جزئين على النحو التالي:

❖ **الجزء الأول:** يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة (الجنس، العمر،

المستوى التعليمي، الوظيفة، المسؤولية الإدارية، الخبرة)

❖ **الجزء الثاني:** وقد تم تقسيمه إلى ثلاث محاور كما يلي:

✓ **المحور الأول:** واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

✓ **المحور الثاني:** تقييم توافق إصلاحات النظام المحاسبي مع معايير IPSAS

✓ **المحور الثالث:** صعوبات وتحديات تجسيد الإصلاحات حسب معايير IPSAS

و قد تم استخدام سلم لكارث المتدرج من 5 نقاط، حيث الدرجة "1" تعني غير موافق بشدة، والدرجة "5"

تعني موافق بشدة، وقمنا بحساب المدى على النحو التالي:

\* **المدى:**  $5 - 1 = 4$  (أعلى قيمة - أدنى قيمة)

\* **عدد الفئات:** 5 (حسب مقياس لكارث الخماسي المستخدم في الدراسة)

\* **طول الفئة:**  $4 / 5 = 0.8$  (المدى / أكبر قيمة في المقياس)

\* إضافة هذه القيمة (0.8) إلى أقل قيمة في المقياس (بداية القياس وهي واحد)، وذلك لتحديد الحد الأعلى

لهذه الخلية والجدول التالي يمثل التوزيع لسلم لكارث :

**الجدول رقم (03): جدول توزيع لسلم لكارث**

الفئة	[1 - 1.8[	[1.8 - 2.6[	[2.6 - 3.40[	[3.40 - 4.2[	[4.2 - 5]
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبتين

**المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة**

تم تفرغ وتحميل الاستبيان اعتمادا على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **SPSS Statistical**

**package force social sciences** وقد تم الاستعانة على بعض الأدوات الإحصائية التالية:

✚ **النسب المئوية:** وهذا لمعرفة نسبة أفراد العينة الذين اختاروا كل بديل من بدائل أسئلة الاستبيان،

وتحسب بقسمة عدد التكرارات الموافقة لعبارة ما على عدد أفراد العينة.

✚ **الوسط الحسابي:** إن الوسط الحسابي هو القيمة التي تقع في منتصف البيانات، بحيث يكون مجموع القيم الواقعة قبله مساويا لمجموع القيم الواقعة بعده

✚ **الانحراف المعياري:** يعتبر الانحراف المعياري من أكثر مقاييس التشتت أهمية لأنه مفهوم جبري محدد بدقة، وهو أقوى مقاييس التشتت حساسية وأكثرها شيوعا، والفكرة الأساسية لهذا المقياس هي أنه بدلا من إهمال الإشارات الجبرية عند حساب الانحراف المتوسط نحاول التخلص من هذه الإشارات بطريقة أخرى أكثر صلاحية، وذلك بتربيع الانحرافات.

✚ **اختبار ألفا كرونباخ (Crambach'Alpha)** لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

✚ **معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient)** لقياس درجة الارتباط يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي لاستبانة الدراسة.

✚ **اختبار كولموجروف-سميرنوف:** وذلك لاختبار التوزيع الطبيعي الذي يمكننا من معرفة نوع الاختبارات الواجب استخدامها عند اختبار الفرضيات.

✚ **اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test)** لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الاختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة.

**المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبانة**

**أولا: صدق الاستبانة**

يقصد بصدق الاستبانة قياس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين هما:

1. **صدق المحكمين:** تم عرض الاستبانة على مجموعة من الأساتذة المحكمين، بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، متخصصين في المحاسبة والمالية واستنادا على الملاحظات تم تعديل الاستبيان.

2. **صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:** تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان وذلك بحساب معامل الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكمية للفرع والمحور التابعة له كما يلي:

✓ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول:** واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

يوضح الجدول رقم (04) الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الجدول رقم (04): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإجمالية
01	القانون العضوي 15/18 يشمل الإصلاحات اللازمة في تحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر	0.762	0.000
02	هل تم الشروع فعلا على أرض الواقع في تجسيد الإصلاحات	0.722	0.000
03	أساس الاستحقاق من أهم محاور الإصلاح المحاسبي (محاسبة الذمة المالية)	0.776	0.000
04	الاعتماد على الميزانية القائمة على النتائج كفيل بإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.777	0.000
05	مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية ركيزة أساسية لتطبيق القانون العضوي 15/18	0.780	0.000
06	نظام الإعلام الآلي والمعلوماتي التابع لوزارة المالية فعال وملائم للإصلاحات	0.710	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة وبرنامج SPSS

يبين الجدول رقم (04) معاملات الارتباط بين فقرات المحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لأغلب الفقرات 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: تقييم توافق النظام المحاسبي مع معايير IPSAS  
يوضح الجدول رقم (05) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني تقييم توافق النظام المحاسبي مع معايير IPSAS



الجدول رقم (05): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإجمالية
01	تلتزم الحكومة بتبني وتطبيق معايير IPSAS	0.771	0.000
02	التحديثات التي عرفها نظام المحاسبة العمومية والموازنة العامة للدولة يتوافق مع معايير IPSAS.	0.653	0.000
03	يتم تطبيق معايير IPSAS بشكل جزئي قبل تعميمها.	0.727	0.000
04	إصلاحات القانون العضوي 15/18 تتوافق مع مجموع معايير IPSAS.	0.783	0.000
05	إصلاحات القانون العضوي 15/18 يحد من الفساد المالي وترشيد النفقات العامة.	0.739	0.000
06	الإصلاحات تعزز الإفصاح المالي الحكومي والشفافية المالية العامة.	0.829	0.000
07	إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر حسب معايير IPSAS ضرورة مفروضة وليس إرادة حكومية.	0.512	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة وبرنامج SPSS

يبين الجدول رقم (05) معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لأغلب الفقرات 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: صعوبات وتحديات تجسيد الإصلاحات حسب معايير IPSAS  
يوضح الجدول رقم (06) الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث صعوبات وتحديات تجسيد الإصلاحات حسب معايير IPSAS

الجدول رقم (06) الصدف الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإجمالية
01	لا توجد إرادة سياسية لتطبيق الإصلاحات حسب IPSAS.	0.427	0.001
02	غياب ونقص الدورات التكوينية لأعوان المحاسبة العمومية من أجل تجسيد الإصلاحات.	0.613	0.000
03	الإطار القانوني الخاص بالإصلاحات كاف وواضح وسهل للتطبيق.	0.583	0.000
04	الإصلاحات التي عرفها النظام المحاسبي الجزائري تلقى معارضة وانتقاد من طرف أعوان المحاسبة العمومية.	0.569	0.000
05	اختلاف الظروف الاقتصادية والتشريعية في الجزائر والدول المتقدمة يحد من تطبيق IPSAS.	0.730	0.000
06	عدم تهيئة وتحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر يحد من تطبيق IPSAS.	0.611	0.000
07	غياب التكنولوجيا الحديثة وأنظمة التسيير العصرية يحد من نجاح الإصلاحات حسب IPSAS.	0.522	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة وبرنامج SPSS

يبين الجدول رقم (06) معاملات الارتباط بين فقرات المحور الثالث مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات المحور صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ الاتساق البنائي للمحاور: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة

الدولية في القطاع العام IPSAS

يبين الجدول رقم (07) مدى الاتساق البنائي لكل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية

لفقرات الاستبيان، وعلاقتها القوية بالهدف العام للدراسة.

**الجدول رقم (07): الاتساق البنائي للمحاور**

الرقم	المحاور	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
01	واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.872	0.000
02	تقييم توافق النظام المحاسبي مع معايير IPSAS	0.850	0.000
03	صعوبات وتحديات تجسيد الإصلاحات حسب معايير IPSAS	0.272	0.036

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

يبين الجدول رقم (07) معاملات الارتباط بين معدلات كل المحاور حيث كانت النسبة محصورة بين (0.872-0.850) في المحورين الأول والثاني عند قيمة احتمالية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يعني أنه ذو دلالة إحصائية يشير إلى أن توافق النظام المحاسبي مع معايير IPSAS يكون نتيجة واردة جدا لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

بينما كانت نسبة المحور الثالث 0.272 عند قيمة إجمالية 0.036 وهي أقل من 0.05 ما يدل على أن هذه النتيجة دالة إحصائية تشير إلى وجود صعوبات وتحديات كثيرة تؤثر على تجسيد الإصلاحات حسب معايير IPSAS.

ثانيا: ثبات فقرات الاستبانة:

يقصد بثبات الاستبانة الاستقرار في نتائجها، وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة على أفراد العينة خلال فترة زمنية معينة تحت نفس الظروف والشروط، وهناك عدة طرق لاختبار الثبات من أهمها معامل ألفا كرونباخ (alpha cronbachs)، هذا المعامل يكون مقبولا كلما كان أكبر أو يساوي 0.60، ويمكن توضيح نتائج اختبار الثبات لهذا الاستبانة وفقا لطريقة ألفا كرونباخ كما يلي:

**الجدول رقم (08): معامل الثبات (ألفا كرونباخ)**

المحاور	العنوان	معامل ألفا كرونباخ
الأول	واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	0.847
الثاني	تقييم توافق النظام المحاسبي مع IPSAS	0.839
الثالث	صعوبات وتحديات تجسيد الإصلاحات حسب معايير IPSAS	0.645
جميع المحاور		0.8140

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن معاملات الثبات الخاصة بكل محور من محاور الاستبيان تتراوح ما بين (0.645 و 0.847) كما أن معامل الثبات لجميع المحاور يساوي 0.814 وهي تفوق النسبة الأدنى المقبولة 0.60 مما يدل على ثبات الاستبيان وبالتالي فهو قابل للدراسة والتحليل.

#### المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة

يتضمن هذا المبحث عرضا لتحليل البيانات والوقوف على متغيرات الدراسة، وخصائص العينة، واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي يتم الوصول إليها من خلال تحميل فقراتها.

#### المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

يتضمن الجزء الأول من الاستبيان بيانات، نوعية وكمية متعمقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفة، وسيتم التطرق إليها وتحليلها.

#### أولا-الجنس:

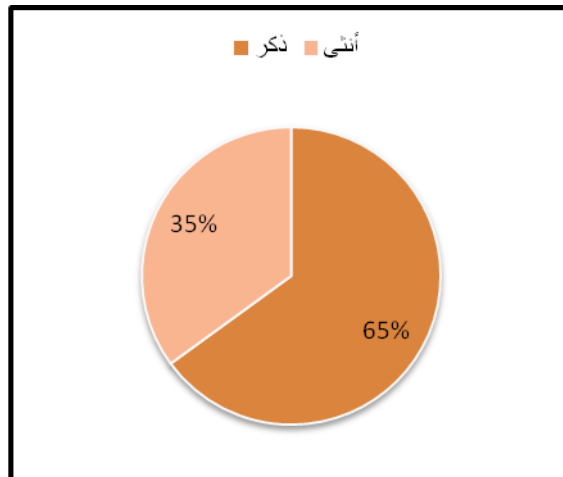
يتم توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس وفق ما يوضحه الجدول والشكل الموالين:

#### الجدول رقم (09) توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	39	65%
أنثى	21	35%
المجموع	60	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

#### الشكل رقم (01) توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج Spss وExcel

يبين الجدول والشكل أعلاه أن غالبية أفراد العينة هي من جنس الذكور حيث بلغت نسبتهم 65% مقارنة بنسبة 35% من الإناث أي أن المجال المحاسبي يتطلب مهارات وساعات عمل طويلة ومرونة أكثر قد تكون صعبة للجنس الأنثوي.

#### ثانياً-العمر

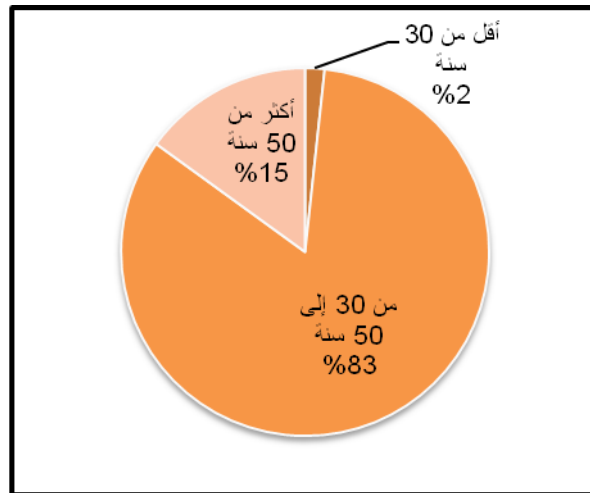
يتم توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب العمر

الفئة العمرية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	1	1.7%
من 30 إلى 50 سنة	50	83.3%
أكثر من 50 سنة	9	15%
المجموع	60	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

الشكل رقم (02) توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج Spss و Excel

يبين الجدول والشكل أعلاه أن غالبية أعمار أفراد العينة من 30 إلى 50 سنة هو العمر الذي يتميز بخاصية النضج العمري مما يجعل إجاباتهم عقلانية إلى حد كبير وتقديرهم للأمور يتمتع بالاتزان.

#### ثالثاً-المستوى التعليمي:

يتم توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المستوى التعليمي وفق ما يوضحه الجدول والشكل

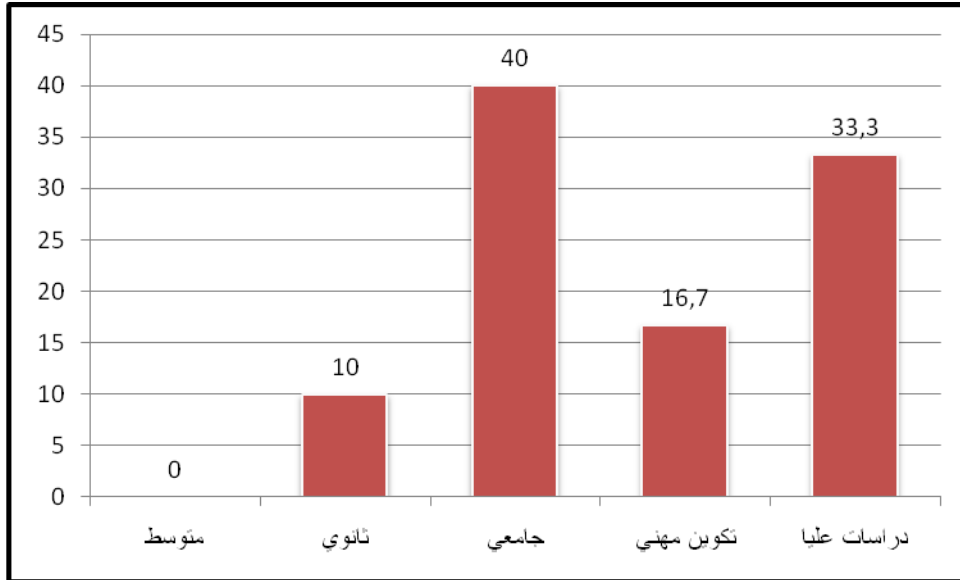
المواليين:

الجدول رقم (11) توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرارات	المستوى العلمي
00%	0	متوسط
10%	6	ثانوي
40%	24	جامعي
16.7%	10	تكوين مهني
33.3%	20	دراسات عليا
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

الشكل رقم (03) توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج Spss و Excel

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة يحوزون على مستوى جامعي فما فوق أي ما يقدر ب 40 % وهذا يوضح قدرة أفراد العينة على استيعاب مضمون الاستبانة وعليه جاءت إجاباتهم دقيقة

رابعاً-الوظيفة:

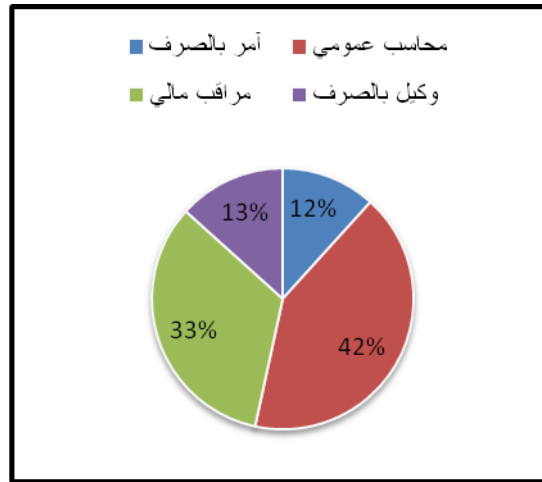
يتم توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (12) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
أمر بالصرف	7	11.7%
محاسب عمومي	25	41.7%
مراقب مالي	20	33.3%
وكيل بالصرف	8	13.3%
المجموع	60	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

الشكل رقم (04) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج Spss و Excel

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن وظائف عينة الدراسة جاءت متنوعة وبإمكان أفرادها الإجابة على أسئلة الاستبانة لأنها تعالج موضوع يقع ضمن اختصاص عمل أفراد العينة وعليه فإن الإجابات تتميز بالدقة والمصداقية.

خامسا-المسؤولية الإدارية:

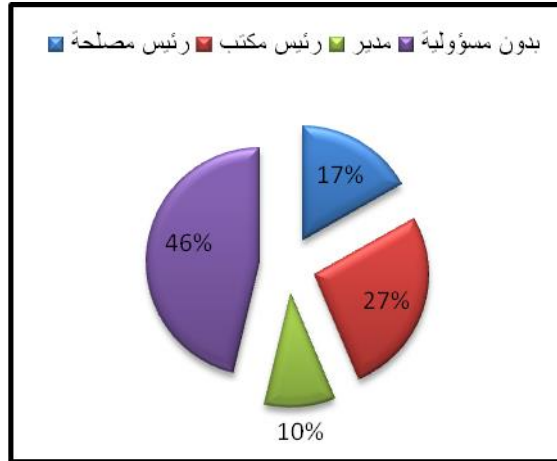
يتم توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المسؤولية الإدارية وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (13) توزيع أفراد العينة حسب المسؤولية الإدارية

النسبة المئوية	التكرارات	المسؤولية الإدارية
16.7%	10	رئيس مصلحة
26.7%	16	رئيس مكتب
10%	6	مدير
46%	28	بدون مسؤولية
100%	60	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

الشكل رقم (05) توزيع أفراد العينة حسب المسؤولية الإدارية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج Spss و Excel

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أكبر نسبة من عينة الدراسة هي 46% وتمثل بدون مسؤولية في حين نسبة 10% تمثل مسؤولية المدير وتعني أن الالتزام بخط السلطة والتسلسل الوظيفي يكون من الأعلى باتجاه الأسفل حسب المراتب الوظيفية من خلال الأوامر الصادرة والقرارات المتخذة لتحقيق الأهداف الموضوعية. سادسا - سنوات الخبرة:

يتم توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث سنوات الخبرة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

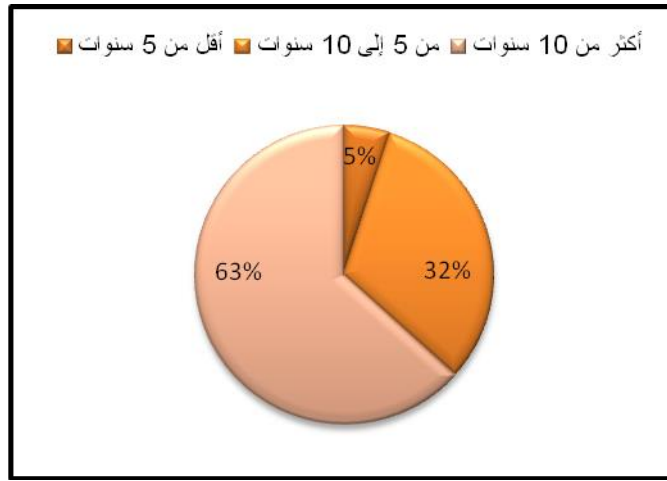


الجدول رقم (14) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

الفئة العمرية	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	3	5%
من 5 إلى 10 سنة	19	31.7%
أكثر من 10 سنة	38	63.3%
المجموع	60	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

الشكل رقم (04) توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج Spss و Excel

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة يتوفرون على خبرة ذات أقدمية في مجال عملهم تمكنهم من التعامل الجيد مع أسئلة الاستبانة، ويربط هذا المتغير بمتغير العمر، الوظيفة ومتغير المستوى العلمي لنحصل على حقيقة مفادها أن إجابات أفراد عينة الدراسة تتمتع بالمصداقية والدقة بالنظر للخصائص النوعية المتوفرة في عينة الدراسة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بتحليل نتائج الدراسة كما يلي:

أولاً- اختبار التوزيع الطبيعي:

سنعرض اختبار كولمجروف-سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات المعملية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول رقم (15) نتائج الاختبار.

الجدول رقم (15): اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	قيمة z	القيمة الاحتمالية
جميع محاور الدراسة	0.880	0.200

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

يتضح من الجدول أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الدراسة تساوي 0.20 وهي أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

ثانيا: تحليل فقرات الاستبانة

لتحليل البيانات تم استخدام اختبار T وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة t المحسوبة ومقارنتها مع t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، والقيمة الاحتمالية أقل من 0.05 تقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تؤول إلى الرفض.

ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط، فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الاحتمالية.

➤ تحليل فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الأول: واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

من خلال الجدول التالي نبين نتائج تحليل فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الأول المتمثل في واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

الجدول رقم (16): تحليل فقرات المحور الأول

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الاحتمالية	درجة الموافقة
01	القانون العضوي 15/18 يشمل الإصلاحات اللازمة في تحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر	3.92	0.889	0.000	مرتفعة
02	هل تم الشروع فعلا على أرض الواقع في تجسيد الإصلاحات	3.48	1.033	0.001	مرتفعة
03	أساس الاستحقاق من أهم محاور الإصلاح المحاسبي (محاسبة الذمة المالية)	3.78	0.940	0.000	مرتفعة
04	الاعتماد على الميزانية القائمة على النتائج كفيل بإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر	3.78	1.010	0.000	مرتفعة
05	مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية ركيزة أساسية لتطبيق القانون العضوي 15/18	2.62	1.059	0.007	متوسطة
06	نظام الإعلام الآلي والمعلوماتي التابع لوزارة المالية فعال وملائم للإصلاحات	3.98	0.792	0.000	مرتفعة
07	متوسط فقرات المحور	3,59	0.721	0.000	مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

➤ لقد عالج المحور الأول من الاستبانة موضوع واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وتضمن 6 فقرات حاولنا من خلالها استطلاع آراء المستجوبين فكان متوسط الحسابي لكافة الفقرات 3.59 بدرجة موافقة مرتفعة وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] وانحراف معياري 0.721 مما يدل على تقارب إجابات أفراد العينة وهو ما أكد ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم (01) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.92" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن القانون العضوي 15/18 يشمل الإصلاحات اللازمة في تحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (02) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.48" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أنه قد تم الشروع فعلا في تجسيد الإصلاحات على أرض الواقع، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05.

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (03) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.78" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن أساس الاستحقاق من أهم محاور الإصلاح المحاسبي (محاسبة الذمة المالية)، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (04) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.78" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أن الاعتماد على الميزانية القائمة على النتائج كفيل بإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (05) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "2.62" وهي تنتمي إلى المجال [2.60-3.40] أي بدرجة موافقة متوسطة، مما يدل على أن المستجوبين يرون أن مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية ليس ركيزة أساسية لتطبيق القانون العضوي 15/18، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.007 وهي أقل من 0.05.

الفقرة السادسة: في الفقرة رقم (06) بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.98" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن نظام الإعلام الآلي والمعلوماتي التابع لوزارة المالية فعال وملئم للإصلاحات، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

➤ تحليل فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الثاني تقييم إصلاحات النظام المحاسبي مع معايير

#### IPSAS

يبين الجدول التالي نتائج تحليل فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الثاني: تقييم إصلاحات النظام

المحاسبي مع معايير IPSAS

الجدول رقم (17): تحليل فقرات المحور الثاني تقييم توافق إصلاحات مع معايير IPSAS

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الاحتمالية	درجة الموافقة
01	تلتزم الحكومة بتبني وتطبيق معايير IPSAS	3.680	0.930	0.000	مرتفعة
02	التحديثات التي عرفها نظام المحاسبة العمومية والموازنة العامة للدولة يتوافق مع معايير IPSAS	3.53	0.892	0.000	مرتفعة
03	يتم تطبيق معايير IPSAS بشكل جزئي قبل تعميمها	3.65	0.899	0.000	مرتفعة
04	إصلاحات القانون العضوي 15/18 تتوافق مع مجموع معايير IPSAS	3.48	0.833	0.000	مرتفعة
05	إصلاحات القانون العضوي 15/18 يحد من الفساد المالي وترشيد النفقات العامة	3.57	1.095	0.000	مرتفعة
06	الإصلاحات تعزز الإفصاح المالي الحكومي والشفافية المالية العامة	3.87	0.929	0.000	مرتفعة
07	إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر حسب معايير IPSAS ضرورة مفروضة وليس إرادة حكومية	3.98	0.948	0.000	مرتفعة
	متوسط فقرات المحور الثاني	3,68	0.667	0.000	مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

لقد تم التطرق في هذا المحور إلى تقييم 'توافق الإصلاحات مع معايير IPSAS'، من خلال استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة عن طريق وضع 7 فقرات فتحصلنا على متوسط حسابي لجميع الفقرات قدر ب 3.68 أي بدرجة موافقة مرتفعة وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] وبانحراف معياري 0.667 يدل على أن المستجوبين أجمعوا على الإصلاحات المحاسبية العمومية في الجزائر تسير في المنحى الصحيح وتسعى لتطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية لتحقيق الأهداف المرجوة.

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم 01 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.68" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن الحكومة تلتزم بتبني وتطبيق معايير IPSAS والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم 02 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.53" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن التحديثات التي عرفها نظام المحاسبة العمومية والموازنة العامة للدولة يتوافق مع معايير IPSAS والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم 03 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.65" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن تطبيق معايير IPSAS بشكل جزئي قبل تعميمها والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الرابعة:** في الفقرة رقم 04 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.48" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن إصلاحات القانون العضوي 15/18 تتوافق مع مجموع معايير IPSAS والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الخامسة:** في الفقرة رقم 05 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.57" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن إصلاحات القانون العضوي 15/18 يحد من الفساد المالي وترشيد النفقات العامة والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة السادسة:** في الفقرة رقم 06 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.87" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن الإصلاحات تعزز الإفصاح المالي الحكومي والشفافية المالية العامة والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة السابعة:** في الفقرة رقم 07 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.86" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر حسب معايير IPSAS ضرورة مفروضة وليس إرادة حكومية والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

### ➤ تحليل فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الثالث صعوبات وتحديات تجسيد الإصلاحات حسب

#### معايير IPSAS

يبين الجدول التالي نتائج تحليل فقرات الاستبيان الخاصة بالمحور الثالث صعوبات وتحديات

تجسيد الإصلاحات حسب معايير IPSAS

الجدول رقم (18): تحليل فقرات المحور الثالث صعوبات وتحديات تجسيد الإصلاحات حسب معايير IPSAS

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الاحتمالية	درجة الموافقة
01	لا توجد إرادة سياسية لتطبيق الإصلاحات حسب IPSAS	3.13	1.049	0.329	متوسطة
02	غياب ونقص الدورات التكوينية لأعوان المحاسبة العمومية من أجل تجسيد الإصلاحات	4.32	0.770	0.000	مرتفعة جدا
03	الإطار القانوني الخاص بالإصلاحات كاف وواضح وسهل للتطبيق	3.90	1.037	0.000	مرتفعة
04	الإصلاحات التي عرفها النظام المحاسبي الجزائري تلقى معارضة وانتقاد من طرف أعوان المحاسبة العمومية	3.13	0.999	0.306	متوسطة
05	اختلاف الظروف الاقتصادية والتشريعية في الجزائر والدول المتقدمة يحد من تطبيق IPSAS	3.97	0.780	0.000	مرتفعة
06	عدم تهيئة وتحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر يحد من تطبيق IPSAS	4.10	0.706	0.000	مرتفعة جدا
07	غياب التكنولوجيا الحديثة وأنظمة التسيير العصرية يحد من نجاح الإصلاحات حسب IPSAS	4.27	0.778	0.000	مرتفعة جدا
	متوسط فقرات المحور الثالث	3.83	0.500	0.000	مرتفعة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

❖ لقد تم تصميم هذا المحور من أجل استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة حول "صعوبات وتحديات تجسيد الإصلاحات حسب معايير IPSAS"، عن طريق وضع 7 فقرات فتحصلنا على متوسط حسابي قدر ب 3.83 وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة وبانحراف معياري مقبول إلى حد ما كونه قارب 0.500 مما يعني إجماع المستجوبين على أن النقائص المادية والهيكلية وكذا ضعف تأهيل أعوان المحاسبة العمومية تعتبر من أهم صعوبات تجسيد الإصلاحات.

**الفقرة الأولى:** في الفقرة رقم 01 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.13" وهي تنتمي إلى المجال [2.60-3.40] أي بدرجة موافقة متوسط، مما يدل على أن المستجوبين يرون أنه لا توجد إرادة سياسية لتطبيق الإصلاحات حسب IPSAS والقيمة الاحتمالية تساوي 0.329 وهي أكبر من 0.05.

**الفقرة الثانية:** في الفقرة رقم 02 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.32" وهي تنتمي إلى المجال [4.20-5] أي بدرجة موافقة مرتفعة جدا، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن غياب ونقص الدورات التكوينية لأعوان المحاسبة العمومية من أجل تجسيد الإصلاحات والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الثالثة:** في الفقرة رقم 03 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.90" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن الإطار القانوني الخاص بالإصلاحات كاف و واضح وسهل للتطبيق والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة الرابعة:** في الفقرة رقم 04 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.13" وهي تنتمي إلى المجال [2.60-3.40] أي بدرجة موافقة متوسط، مما يدل على أن المستجوبين يرون أن الإصلاحات التي عرفها النظام المحاسبي الجزائري تلقى معارضة وانتقاد من طرف أعوان المحاسبة العمومية والقيمة الاحتمالية تساوي 0.306 وهي أكبر من 0.05.

**الفقرة الخامسة:** في الفقرة رقم 05 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "3.97" وهي تنتمي إلى المجال [3.40-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن اختلاف الظروف الاقتصادية والتشريعية في الجزائر والدول المتقدمة يحد من تطبيق IPSAS، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

**الفقرة السادسة:** في الفقرة رقم 06 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.10" وهي تنتمي إلى المجال [4.20-5] أي بدرجة موافقة مرتفعة جدا، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن عدم تهيئة وتحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر يحد من تطبيق IPSAS، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.



**الفقرة السابعة:** في الفقرة رقم 07 بلغت قيمة المتوسط الحسابي "4.27" وهي تنتمي إلى المجال [5-4.20] أي بدرجة موافقة مرتفعة جدا، مما يدل على أن أغلب المستجوبين يرون أن غياب التكنولوجيا الحديثة وأنظمة التسيير العصرية يحد من نجاح الإصلاحات حسب IPSAS، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

### المبحث الثالث: اختبار الفرضيات

من أجل القيام باختبار الفرضيات يتعين علينا استخدام اختبار T للعينة الواحدة، وسنعمد على نموذج الانحدار لاختبار فرضيات الأثر، ولربط إجابات الأفراد بخصائصهم ارتأينا ضرورة القيام باختبار ANOVA.

### المطلب الأول: اختبار الفرضية الرئيسية

سيتم اختبار الفرضيات باستعمال اختبار: (T) للعينة الواحدة (T) test، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

✓ إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H<sub>1</sub>) وبالتالي الفرضية (H<sub>0</sub>) مرفوضة.

✓ إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية نرفض الفرضية (H<sub>1</sub>) ونقبل الفرضية (H<sub>0</sub>) البديلة.

✓ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار: T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) نقبل الفرضية (H<sub>1</sub>)

✓ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة (0.05) نرفض الفرضية (H<sub>1</sub>)

❖ اختبار الفرضية الرئيسية: الإصلاحات المحاسبية التي عرفتها الجزائر تحسن بيئة محاسبتها

العمومية وتتوافق مع معايير IPSAS

H<sub>0</sub>: الإصلاحات المحاسبية التي عرفتها الجزائر لا تحسن بيئة محاسبتها العمومية وتتوافق مع معايير IPSAS

H<sub>1</sub>: الإصلاحات المحاسبية التي عرفتها الجزائر تحسن بيئة محاسبتها العمومية وتتوافق مع معايير IPSAS

الجدول رقم (19): نتائج اختبار (T) test لاختبار الفرضية الرئيسية

الفرضية	الدرجة المعنوية المعتمدة	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H <sub>1</sub>	0.05	59	12.604	2.000	0.000	رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 12.604 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.000 عند درجة حرية تساوي 59، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، ومما سبق نرفض الفرضية الصفرية H<sub>0</sub> ونقبل الفرضية البديلة H<sub>1</sub> القائلة: الإصلاحات المحاسبية التي عرفتها الجزائر تحسن بيئة محاسبتها العمومية وتتوافق مع معايير IPSAS

#### ❖ المطلب الثاني: اختبار الفرضيات الفرعية

1. الفرضية الأولى: الإصلاحات التي جاء بها القانون العضوي رقم 15/18 كفيلة بتحسين جودة

المعلومات المحاسبية وإصلاح بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر.

H<sub>0</sub>: الإصلاحات التي جاء بها القانون العضوي رقم 15/18 ليست كفيلة بتحسين جودة المعلومات المحاسبية وإصلاح بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر.

H<sub>1</sub>: الإصلاحات التي جاء بها القانون العضوي رقم 15/18 كفيلة بتحسين جودة المعلومات المحاسبية وإصلاح بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى المتعلقة بالمحور

الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (20): نتائج اختبار (T) test لاختبار الفرضية الأولى

الفرضية	الدرجة المعنوية المعتمدة	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H <sub>1</sub>	0.05	59	6.385	2.000	0.000	رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 6.385 وهي أكبر من قيمة t الجدولية التي تساوي 2.000 عند درجة حرية تساوي 59، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، ومما سبق نرفض الفرضية الصفرية H<sub>0</sub> ونقبل الفرضية البديلة H<sub>1</sub> القائلة: الإصلاحات التي جاء بها القانون العضوي رقم 15/18 كفيلة بتحسين جودة المعلومات المحاسبية وإصلاح بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر.

2. اختبار الفرضية الثانية: تراعي الإصلاحات التي عرفها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مبادئ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

H<sub>0</sub>: لم تراعي الإصلاحات التي عرفها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مبادئ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

H<sub>1</sub>: تراعي الإصلاحات التي عرفها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مبادئ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

يبين الجدول التالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية المتعلقة بالمحور الثاني

من الاستبانة:

الجدول رقم (21): نتائج اختبار (T) test لاختبار الفرضية الثانية

الفرضية	الدرجة المعنوية المعتمدة	درجة الحرية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H <sub>1</sub>	0.05	59	7.906	2.000	0.000	رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 7.906 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية التي تساوي 2.000 عند درجة حرية تساوي 59، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، ومما سبق نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  القائلة: تراعي الإصلاحات التي عرفها نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مبادئ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

3. اختبار الفرضية الثالثة: تعتبر النقائص المادية والهيكلية وكذا ضعف تأهيل أعوان المحاسبة العمومية أهم صعوبات تجسيد الإصلاحات في الجزائر.

$H_0$ : لا تعتبر النقائص المادية والهيكلية وكذا ضعف تأهيل أعوان المحاسبة العمومية أهم صعوبات تجسيد الإصلاحات في الجزائر.

$H_1$ : تعتبر النقائص المادية والهيكلية وكذا ضعف تأهيل أعوان المحاسبة العمومية أهم صعوبات تجسيد الإصلاحات في الجزائر.

يبين الجدول التالي نتائج اختبار  $T$  للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثالثة المتعلقة بالمحور الثاني من الاستبانة:

الجدول رقم (22): نتائج اختبار (T) لاختبار الفرضية الثالثة

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة $t$ الجدولية	قيمة $t$ المحسوبة	درجة الحرية	الدرجة المعنوية المعتمدة	الفرضية
رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.	0.000	2.000	12.871	59	0.05	$H_1$

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على إجابات أفراد العينة ونتائج برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 12.871 وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية التي تساوي 2.000 عند درجة حرية تساوي 59، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، ومما سبق نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  القائلة: تعتبر النقائص المادية والهيكلية وكذا ضعف تأهيل أعوان المحاسبة العمومية أهم صعوبات تجسيد الإصلاحات في الجزائر.

## خلاصة الفصل:

من الدراسة التطبيقية التي قمنا بها عن طريق إعداد الاستبانة والتي تعد تدعيما للفصول السابقة، حيث تم توزيعها على عينة من المحاسبين العموميين والمراقبين الماليين بالإضافة إلى عينة من الأمرين بالصرف ووكلاء الصرف لدى الهيئات الإدارية على مستوى ولاية جيجل والمصالح المركزية لوزارة المالية، باستعمال برنامج (SPSS) ومجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها، حيث توصلنا إلى أن واقع إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر يمر بمرحلة انتقالية تستدعي تضافر جهود جميع الفاعلين في القطاع من اجل إنجاز الإصلاحات بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas، كما أن من بين أهم الصعوبات التي تحد هاته الإصلاحات النقائص المادية والهيكلية وكذا ضعف تأهيل أعوان المحاسبة العمومية، وفي الأخير تم اختبار صحة فرضيات الدراسة التي وضعت في مقدمة الدراسة.

الخاتمة

### الخاتمة

تعتبر المحاسبة العمومية أحد أهم عناصر إدارة الشؤون المالية والمحاسبية في القطاع العام حيث تلعب دورا حاسما في توفير الشفافية والمصداقية المالية. تطورت المعايير المحاسبية الدولية IPSAS لتصبح الأداة الأساسية لتحسين ممارسات المحاسبة العمومية في العديد من الدول حول العالم وفي الجزائر شهدت المحاسبة العمومية تحولا نحو تنفيذ معايير IPSAS بهدف تعزيز الشفافية وتحسين جودة المعلومات المالية والإدارية. تعد الإصلاحات التي جاء بها القانون العضوي 15/18 من أبرز الإصلاحات التي شهدتها الجزائر حيث يعد إصلاح النظام الميزانياتي جزء منها. وتوصلنا من خلال هذه الدراسة التي قمنا بها إلى مجموعة من النتائج سواء في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي.

#### نتائج الجانب النظري:

1. المحاسبة العمومية هي أحد فروع المحاسبة التي تهتم بتسجيل وتحليل المعلومات المالية للجهات الخارجية.
2. تستند المحاسبة العمومية في سن أحكامها وقواعدها إلى القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990.
3. الأعدان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية هم الأمر بالصرف، المحاسب العمومي والمراقب المالي.
4. تعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من المعايير المحاسبية الدولية المطبقة على القطاع الحكومي والمؤسسات العامة.
5. تهدف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى توحيد الممارسات المحاسبية في القطاع العام وتوفير معايير دقيقة وشاملة لإعداد التقارير المالية.
6. عرفت الجزائر مجموعة من الإصلاحات أهمها الإصلاحات التي جاء بها القانون العضوي 15/18.
7. يركز مشروع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ثلاث محاور رئيسية: إصلاح الميزانية، الإصلاح المحاسبي، إصلاح نظام المعلومات والإعلام الآلي.

#### نتائج الجانب التطبيقي:

- تسعى الجزائر إلى تطوير وإصلاح نظامها المحاسبي العمومي عن طريق تبني العديد من الإصلاحات أهمها الإصلاحات التي جاء بها القانون العضوي 15/18.
- تعتبر النقائص المادية والهيكلية من أهم الصعوبات التي تواجه تجسيد الإصلاحات في الجزائر.

- عدم توفر المعرفة والمهارات اللازمة لدى الموظفين المعنيين بالمحاسبة العمومية يعيق التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- تحرص الجزائر على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل تدريجي وذلك قبل الشروع في تعميمها.
- بالرغم من وجود نقائص إلا أن الإصلاحات تصب في مسار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- تعزز الإصلاحات التي تضمنها القانون العضوي 18/15 الشفافية والإفصاح المالي.

### الاقتراحات والتوصيات:

- من خلال النتائج السابقة يمكن تقديم مجموعة من الاقتراحات والتوصيات كالاتي:
1. زيادة الجهود المبذولة في مجال إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.
  2. زيادة الوعي والتدريب في مجال تطبيق معايير IPSAS في الجزائر، ويمكن تحقيق ذلك من خلال تنظيم دورات تدريبية وورش عمل للمحاسبين العموميين والموظفين المعنيين.
  3. ضرورة تطوير وتحسين التشريعات والسياسات المتعلقة بالمحاسبة العمومية في الجزائر بما في ذلك تبني معايير IPSAS كإطار مرجعي للتقارير المالية.
  4. تقديم التسهيلات اللازمة للإدارات من اجل تطبيق الإصلاحات بوتيرة أسرع.
  5. استعمال وسائل التكنولوجيا والإعلام الآلي في إدارات جميع الهيآت العمومية التي تخضع عملياتها المالية للمحاسبة العمومية.
  6. تعزيز الالتزام بمبادئ الحوكمة والمساءلة وذلك لتعزيز الشفافية ومكافحة الفساد وتعزيز الثقة العامة في إدارة الأموال العامة.
  7. الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة في مجال إصلاح نظام المحاسبة العمومية.

### آفاق الدراسة:

- من خلال دراستنا لموضوع تقييم إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر حسب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومن خلال النتائج التي توصلنا إليها يمكن اقتراح العديد من آفاق البحث المحتملة والتي يمكن استكشافها لمواصلة البحث وتعميق فهم الموضوع وذلك في شكل عناوين يمكن استخدامها كمواضيع لإثراء الدراسات المستقبلية:
- تأثير إصلاحات المحاسبة العمومية المتوافقة مع معايير IPSAS على تحسين الفعالية والكفاءة في إدارة الموارد المالية العامة في الجزائر.



- دراسة مقارنة بين نظم المحاسبة العمومية المتوافقة مع معايير IPSAS في الدول الأخرى وتجربة الجزائر لاستخلاص الدروس والتوصيات.
  - تقييم تأثير القانون العضوي 15/18 على عملية تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الجزائري وتحديد التحسينات المطلوبة.
- هذه العناوين تمثل مجرد اقتراحات ويمكن توسيعها أو تخصيصها بناء على اهتمامات الباحث ومجالات الدراسة المحددة.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. أحمرؤا إسماعيل حسين، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثفة، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
2. البنا بشير عبد العظيم، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2011.
3. الحجاوي حسام أبو علي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
4. الحسيني قاسم إبراهيم، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق للخدمات الحديثة، عمان، الأردن، 1999.
5. الخطيب خالد شحادة، المهائني محمد خالد، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
6. الرماحي نواف محمد عباس، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
7. الشحادة عبد الرزاق قاسم، البرغوثي سمير إبراهيم، القطيش عطا الله محمد، الردايدة محمد مصلح، المحاسبة الحكومية الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، 2011.
8. الوردات خلف عبد الله، الدباس سهيل نسيم، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
9. بلعروسي أحمد التيجاني، قانون المحاسبة العمومية، الطبعة الأولى، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.
10. توفيق عبد الجليل، البذور خالد، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتزويدات، القاهرة، 2009.
11. حماد أكرم إبراهيم، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، جهيئة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
12. زغدود علي، المالية العامة، الطبعة الأولى، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
13. سنون علي السعيد، المحاسبة الحكومية والقومية، دار الكتب القانونية، مصر، 2009.

14. صالح حمدي بن محمد، توازن الموازنة العامة، الطبعة الأولى، دار النفائس للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
15. صفور محمد شاكر، أصول الموازنة العامة، الطبعة الأولى، دار الميسرة لمنشر والتوزيع، عمان، 2008.
16. مبارك صلاح الدين عبد المنعم، المحاسبة الحكومية، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، مصر، 2013.
17. محمد حسن عمر، الساكني سعد، معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، 2015.
18. مسعد محمد فضل، الخطيب خالد راغب، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

#### ثانياً: المجلات

- 1- بن فرج زوينة، ربيعي مريم، معايير المحاسبة الدولية آلية لترشيد الإنفاق الحكومي، مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، الجزائر، العدد 2، 2018.
- 2- حجو محمد معروف، العشي محمد مروان، إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 29، العدد 4، 2021.
- 3- خبيطي خيضر، مونه يونس، آفاق تبني معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الجزائر، العدد 2، 2016.
- 4- ضريفي نادية، حاج جاب الله أمال، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، العدد 07، جامعة الأغواط، الجزائر، 2018.
- 5- 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، الجزائر، العدد 10، 2018.
- 6- عامر مريم، طويلب محمد، مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، الجزائر، المجلد 24، العدد 01، 2021.

7- عبدوس إيمان، آليات حكومة الميزانية العامة واتجاهات تطبيقها وفق الإصلاح الميزانياتي في الجزائر، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، المجلد 24، العدد 01، 2011.

8- لحول كمال، ديلمي هاجيرة، منهجية تسيير الانفاق العمومي في الجزائر بين الواقع وأفاق الإصلاح لسنة 2023، المجلة الجزائرية للمالية العامة، الجزائر، المجلد 12، العدد 01، 2022.

9- لومايزية عفاف، التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائر، مجلة إضافات اقتصادية، سوق أهراس، الجزائر، المجلد 4، العدد 2، 2020.

10- مسعودي علي، أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصرنه نظام الموازنة العامة الرامي إلى الحكومة، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الشهيد حمة لخضر، الجزائر، العدد 4، جوان، 2018.

#### ثالثا: الأطروحات والرسائل الجامعة

1- بوسبت مريم، بلواد جهيدة، الإصلاحات المحاسبية في الجزائر وأثرها على المحاسبة العمومية: تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والإداري IPSAS مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم المالية والمحاسبة، تخصص وجباية معمة، جامعة جيجل، الجزائر، 2019-2020.

2- بوشنطر سليمة، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.

3- بوعبانه فتيحة، إستراتيجية عصرنه الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2020.

4- بن شنيخ بلال، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018.

5- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014.

6- عبدوس إيمان، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي، أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2021.

- 7- عبود ميلود، متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة أحمد درارية، أدرار، الجزائر، 2019.
- 8- عشة فطيمة، محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2022.
- 9- الطاهر عليوة، محمد لمين نغيز، إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية معقدة، جامعة جيجل، الجزائر، 2018.
- 10- دردوري لحسن، سياسة الموازنة العامة للدولة دراسة مقارنة جزائر- تونس، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014.
- 11- عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2015.
- 12- وشاح محمود عبد الله محمود، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.

#### رابعاً: الملتقيات والمداخلات

1. دويبي عبد الجبار، قاسم حدة، إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول إصلاح المحاسبة العمومية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ipsas، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الشريف بوشوشة-افلو- الجزائر، 20 سبتمبر 2022.
2. عبد السميع رويينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، مداخلة في الملتقى الوطني حول واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة بسكرة، الجزائر.
3. عدنان نيربي حلا، شهيد رزان، إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية مقارنة بالمعايير المحاسبية الوطنية (دراسة تطبيقية)، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، 24 و 25 نوفمبر، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.

### خامسا: القوانين والمراسيم

1. القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 35.
2. القانون 15/18 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية.
3. المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.

### سادسا: المحاضرات

- 1- مرغيت عبد حميد، محاضرات حول أساسيات المحاسبة العمومية، غير منشورة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر، 2015.
- 2- مزيان هشام، محاضرات حول قانون المحاسبة العمومية، جامعة محمد لمين دباغين، سطيف، الجزائر، 2023.

الملاحق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

### استبيان (Questionnaire)

السلام عليكم ورحمة الله تعالى و بركاته، تحية طيبة و بعد:

في إطار دراسة حول موضوع "تقييم إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر حسب معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS" لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة و جباية معمقة.

نتشرف بوضع تحت تصرفكم هذا الاستبيان، راجين منكم أن تتفضلوا بالإجابة على الأسئلة الواردة فيها بكل دقة واهتمام لأن نتائج الدراسة تتوقف على مدى صحة إجاباتكم، ونحيطكم علما أن الإجابات ستعامل بسرية تامة وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

و أخيرا تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام، و شكرا على تعاونكم.

إشراف الأستاذة:

من إعداد الطالبتين:

العايب سهام

▪ رزيوق هدى

▪ رقيوع حكيمة

الجزء الأول: البيانات الشخصية: يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

- الجنس: ذكر  أنثى
- العمر: أقل من 30 سنة  من 30-50 سنة  أكثر من 50 سنة
- المستوى العلمي:  متوسط  ثانوي  جامعي  تكوين مهني  دراسات عليا
- الوظيفة:  الأمر بالصرف  محاسب عمومي  مراقب مالي  وكيل الصرف
- مسؤولية إدارية:  رئيس مصلحة  رئيس مكتب  مدير
- الخبرة:  أقل من 5 سنوات  من 5 سنوات إلى 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

الجزء الثاني: فقرات الاستبيان

المحور الأول: واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1- القانون العضوي 15/18 يشمل الإصلاحات اللازمة في تحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر
					2- هل تم الشروع فعلا على أرض الواقع في تجسيد الإصلاحات
					3- أساس الاستحقاق من أهم محاور الإصلاح المحاسبي
					4- الاعتماد على الميزانية القائمة على النتائج كفيل بإصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
					5- مشروع إصلاح قانون المحاسبة العمومية ركيزة أساسية لتطبيق القانون العضوي 15/18
					6- نظام الإعلام الآلي والمعلوماتي التابع لوزارة المالية فعال للإصلاحات

المحور الثاني: تقييم توافق الإصلاحات حسب معايير IPSAS

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1- تلتزم الحكومة بتبني وتطبيق معايير IPSAS
					2- التحديثات التي عرفها نظام المحاسبة العمومية والموازنة العامة للدولة يتوافق مع معايير IPSAS
					3- يتم تطبيق معايير IPSAS بشكل جزئي قبل تعميمها
					4- إصلاحات القانون العضوي 15/18 تتوافق مع مجموع معايير IPSAS
					5- إصلاحات القانون العضوي تحد من الفساد المالي وترشيد النفقات العامة
					6- الإصلاحات تعزز الإفصاح المالي الحكومي والشفافية المالية العامة .
					7- إصلاح النظام المحاسبي العمومي في الجزائر حسب معايير IPSAS ضرورة مفروضة وليس إرادة حكومية

المحور الثالث: صعوبات وتحديات تجسيد الإصلاحات حسب معايير IPSAS

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1- توجد إرادة سياسية لتطبيق الإصلاحات حسب IPSAS
					2- قيام الحكومة بدورات تكوينية لأعوان المحاسبة العمومية من أجل تجسيد الإصلاحات
					3- الإطار القانوني الخاص بالإصلاحات كاف و واضح وسهل للتطبيق.
					4- الإصلاحات التي عرفها النظام المحاسبي الجزائري تلقى معارضة وانتقاد من طرف أعوان المحاسبة العمومية
					5- اختلاف الظروف الاقتصادية والتشريعية في الجزائر والدول المتقدمة يحد من تطبيق IPSAS
					6- عدم تهيئة وتحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر يحد من تطبيق IPSAS
					7- غياب التكنولوجيا الحديثة وأنظمة التسيير العصرية يحد من نجاح الإصلاحات حسب IPSAS

## الملحق رقم (01): الصدق البنائي للاستبيان

CORRELATIONS

/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 المحاسبة\_اصلاح\_واقع

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

### Corrélations

		Corrélations						واقع_اصلاح_المحاسبة
		A1	A2	A3	A4	A5	A6	
A1	Corrélation de Pearson	1	,395**	,505**	,565**	,398**	,673**	,762**
	Sig. (bilatérale)		,002	,000	,000	,002	,000	,000
	N	60	60	60	60	60	60	60
A2	Corrélation de Pearson	,395**	1	,476**	,362**	,621**	,342**	,722**
	Sig. (bilatérale)	,002		,000	,004	,000	,008	,000
	N	60	60	60	60	60	60	60
A3	Corrélation de Pearson	,505**	,476**	1	,556**	,579**	,382**	,776**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000	,003	,000
	N	60	60	60	60	60	60	60
A4	Corrélation de Pearson	,565**	,362**	,556**	1	,476**	,568**	,777**
	Sig. (bilatérale)	,000	,004	,000		,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60	60	60
A5	Corrélation de Pearson	,398**	,621**	,579**	,476**	1	,376**	,780**
	Sig. (bilatérale)	,002	,000	,000	,000		,003	,000
	N	60	60	60	60	60	60	60
A6	Corrélation de Pearson	,673**	,342**	,382**	,568**	,376**	1	,710**
	Sig. (bilatérale)	,000	,008	,003	,000	,003		,000
	N	60	60	60	60	60	60	60
المحاسبة_اصلاح_واقع	Corrélation de Pearson	,762**	,722**	,776**	,777**	,780**	,710**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	60	60	60	60	60	60	60

\*\* . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

CORRELATIONS

/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 الاصلاحات\_توافق\_تقييم

/PRINT=TWOTAIL NOSIG

/MISSING=PAIRWISE.

## Corrélations

		Corrélations							تقييم_توافق_الاصلاحات
		B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	
B1	Corrélacion de Pearson	1	,616**	,413**	,463**	,412**	,519**	,456**	,771**
	Sig. (bilatérale)		,000	,001	,000	,001	,000	,000	,000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
B2	Corrélacion de Pearson	,616**	1	,321*	,491**	,258*	,455**	,191	,653**
	Sig. (bilatérale)	,000		,012	,000	,047	,000	,143	,000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
B3	Corrélacion de Pearson	,413**	,321*	1	,614**	,446**	,532**	,351**	,727**
	Sig. (bilatérale)	,001	,012		,000	,000	,000	,006	,000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
B4	Corrélacion de Pearson	,463**	,491**	,614**	1	,568**	,610**	,225	,783**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000	,000	,084	,000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
B5	Corrélacion de Pearson	,412**	,258*	,446**	,568**	1	,792**	,140	,739**
	Sig. (bilatérale)	,001	,047	,000	,000		,000	,286	,000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
B6	Corrélacion de Pearson	,519**	,455**	,532**	,610**	,792**	1	,209	,829**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000		,109	,000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
B7	Corrélacion de Pearson	,456**	,191	,351**	,225	,140	,209	1	,512**
	Sig. (bilatérale)	,000	,143	,006	,084	,286	,109		,000
	N	60	60	60	60	60	60	60	60
تقييم_توافق_الاصلاحات	Corrélacion de Pearson	,771**	,653**	,727**	,783**	,739**	,829**	,512**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	60	60	60	60	60	60	60	60

\*\* . La corrélacion est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélacion est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

### CORRELATIONS

```

/VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7_اصلاحات_وتحديات_صعوبات
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

```





\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

#### CORRELATIONS

/VARIABLES=واقع\_اصلاح\_المحاسبة\_تقييم\_توافق\_اصلاحات\_اصلاحات\_وتحديات\_صعوبات\_اصلاحات\_تقييم\_اصلاح\_تقييم  
المحاسبة\_نظام\_اصلاح\_تقييم  
/PRINT=TWOTAIL NOSIG  
/MISSING=PAIRWISE.

## Corrélations

### Corrélations

		واقع_اصلاح_المحاسبة	تقييم_توافق_اصلاحات	صعوبات_وتحديات_اصلاحات	تقييم_اصلاح_نظام_المحاسبة
واقع_اصلاح_المحاسبة	Corrélation de Pearson	1	,762**	-,086	,872**
	Sig. (bilatérale)		,000	,514	,000
	N	60	60	60	60
تقييم_توافق_اصلاحات	Corrélation de Pearson	,762**	1	-,164	,850**
	Sig. (bilatérale)	,000		,209	,000
	N	60	60	60	60
صعوبات_وتحديات_اصلاحات	Corrélation de Pearson	-,086	-,164	1	,272 <sup>†</sup>
	Sig. (bilatérale)	,514	,209		,036
	N	60	60	60	60
تقييم_اصلاح_نظام_المحاسبة	Corrélation de Pearson	,872**	,850**	,272 <sup>†</sup>	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,036	
	N	60	60	60	60

\*\* . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

\* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

## الملحق رقم (02): معامل الثبات ألفا كرومباخ

#### RELIABILITY

/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6  
/SCALE('المحور ثبات') ALL  
/MODEL=ALPHA.

### Fiabilité

### Echelle : المحور ثبات 2

#### Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	60	100,0
Observations Exclus <sup>a</sup>	0	,0
Total	60	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,847	6

RELIABILITY

```
/VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7  
/SCALE('المحور ثبات 3') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

## Fiabilité

### Echelle : المحور ثبات 3

#### Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	60	100,0
Observations Exclus <sup>a</sup>	0	,0
Total	60	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,839	7

RELIABILITY

```
/VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7  
/SCALE('المحور ثبات 4') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

## Fiabilité

### Echelle : المحور ثبات 4

#### Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	60	100,0
Observations Exclus <sup>a</sup>	0	,0
Total	60	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,645	7

RELIABILITY

```
/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7  
/SCALE('الكلية الثبات') ALL  
/MODEL=ALPHA.
```

## Fiabilité

### Echelle : الكلية الثبات

#### Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	60	100,0
Observations Exclus <sup>a</sup>	0	,0
Total	60	100,0

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,814	20

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

### الملحق رقم (04): اختبار التوزيع الطبيعي

```
EXAMINE VARIABLES=المحاسبة_نظام_إصلاح_تقييم
/PLOT BOXPLOT STEMLEAF HISTOGRAM NPLOT
/COMPARE GROUPS
/STATISTICS DESCRIPTIVES
/CINTERVAL 95
/MISSING LISTWISE
/NOTOTAL.
```

### Explorer

#### Récapitulatif du traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquante		Total	
	N	Pourcent	N	Pourcent	N	Pourcent
تقييم_إصلاح_نظام_المحاسبة	60	100,0%	0	0,0%	60	100,0%

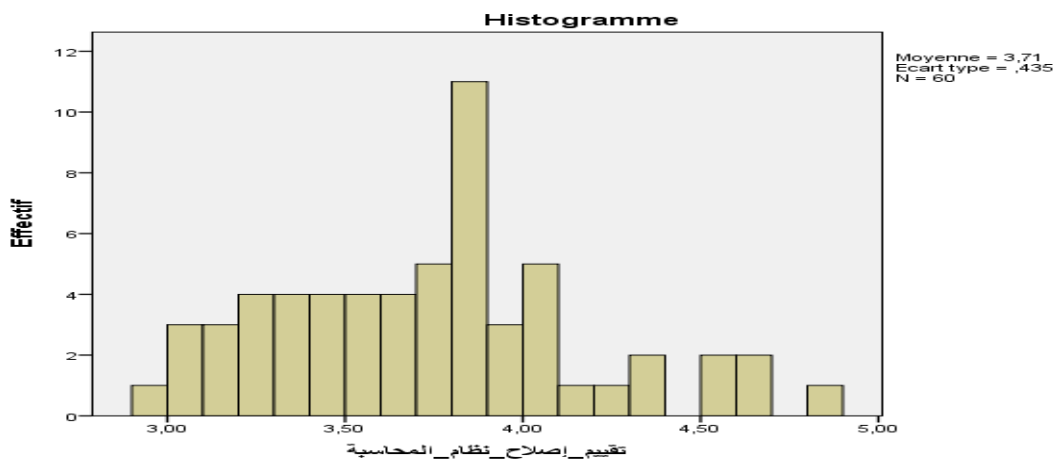
#### Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
تقييم_إصلاح_نظام_المحاسبة	,088	60	,200*	,969	60	,127

\*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors

### المحاسبة\_نظام\_إصلاح\_تقييم

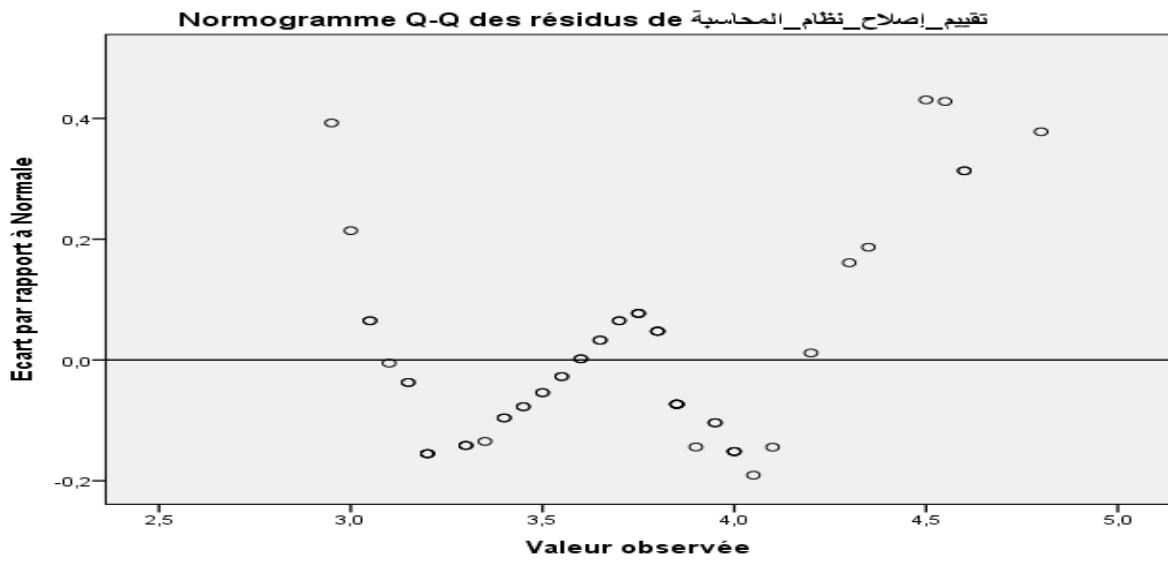
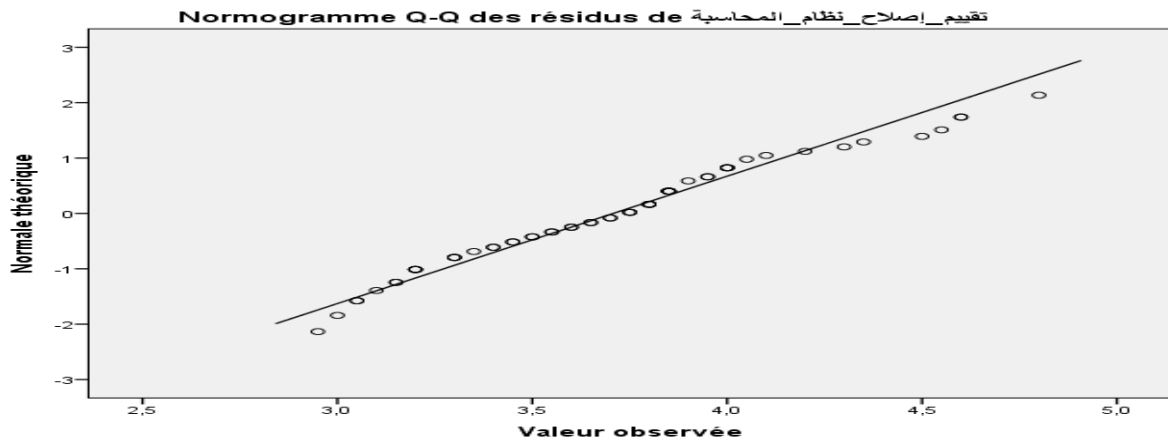


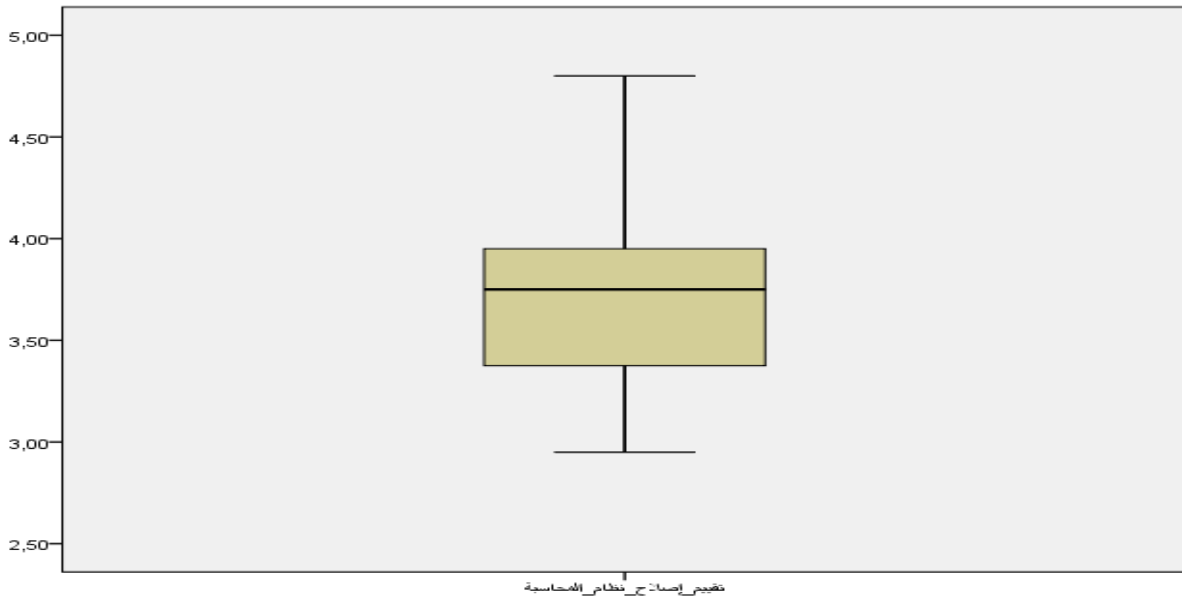
Stem-and-Leaf Plot المحاسبة\_نظام\_إصلاح\_تقييم

```
Frequency      Stem & Leaf
      1,00      2 . 9
     18,00     3 . 000111222233334444
```

27,00      3 . 555566667777788888888888888999  
 9,00      4 . 000001233  
 5,00      4 . 55668

Stem width:      1,00  
 Each leaf:      1 case(s)





### الملحق رقم (03): الخصائص الشخصية لأفراد العينة

FREQUENCIES VARIABLES=الجنس\_العمر\_المستوى\_العلمي\_الوظيفة\_مسؤولية\_ادارية\_الخبرة\_المهنية\_الخبرة  
/ORDER=ANALYSIS.

#### Effectifs

#### Statistiques

	الجنس	العمر	المستوى_العلمي	الوظيفة	مسؤولية_ادارية	الخبرة_المهنية
N	60	60	60	60	60	60
	Manquante	0	0	0	0	0

#### Tableau de fréquences

##### الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذکر	39	65,0	65,0	65,0
أنثى	21	35,0	35,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

##### العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنة 30 من أقل	1	1,7	1,7	1,7
سنة 50 الى سنة 30 من	50	83,3	83,3	85,0
سنة 50 من أكثر	9	15,0	15,0	100,0

Total	60	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

المستوى العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ثانوي	6	10,0	10,0	10,0
جامعي	24	40,0	40,0	50,0
Validé تكوين مهني	10	16,7	16,7	66,7
دراسات عليا	20	33,3	33,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
امر بالصراف	7	11,7	11,7	11,7
محاسب عمومي	25	41,7	41,7	53,3
Validé مراقب مالي	20	33,3	33,3	86,7
وكيل بالصراف	8	13,3	13,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

مسؤولية ادارية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
رئيس مصلحة	10	16,7	16,7	16,7
رئيس مكتب	16	26,7	26,7	43,3
Validé مدير	6	10,0	10,0	53,3
بدون مسؤولية	28	46,7	46,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

المهنية الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	3	5,0	5,0	5,0
Validé من 5 الى 10 سنوات	19	31,7	31,7	36,7
أكثر من 10 سنوات	38	63,3	63,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

الملحق رقم (05): التكرارات والنسب المئوية

Effectifs

Tableau de fréquences

A1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	1,7	1,7	1,7
موافق غير	3	5,0	5,0	6,7
محايد	11	18,3	18,3	25,0
موافق	30	50,0	50,0	75,0
بشدة موافق	15	25,0	25,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

A2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	1,7	1,7	1,7
موافق غير	13	21,7	21,7	23,3
محايد	10	16,7	16,7	40,0
موافق	28	46,7	46,7	86,7
بشدة موافق	8	13,3	13,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

A3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	1,7	1,7	1,7
موافق غير	5	8,3	8,3	10,0
محايد	13	21,7	21,7	31,7
موافق	28	46,7	46,7	78,3
بشدة موافق	13	21,7	21,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

A4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	1,7	1,7	1,7
موافق غير	5	8,3	8,3	10,0
محايد	17	28,3	28,3	38,3
موافق	20	33,3	33,3	71,7
بشدة موافق	17	28,3	28,3	100,0

Total	60	100,0	100,0
-------	----	-------	-------

**A5**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	7	11,7	11,7	11,7
موافق غير	25	41,7	41,7	53,3
محايد	15	25,0	25,0	78,3
موافق	10	16,7	16,7	95,0
بشدة موافق	3	5,0	5,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**A6**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	1,7	1,7	1,7
محايد	16	26,7	26,7	28,3
موافق	26	43,3	43,3	71,7
بشدة موافق	17	28,3	28,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**B1**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	8	13,3	13,3	13,3
محايد	14	23,3	23,3	36,7
موافق	27	45,0	45,0	81,7
بشدة موافق	11	18,3	18,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**B2**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	1,7	1,7	1,7
موافق غير	4	6,7	6,7	8,3
محايد	26	43,3	43,3	51,7
موافق	20	33,3	33,3	85,0
بشدة موافق	9	15,0	15,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	



**B3**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	1,7	1,7	1,7
موافق غير	5	8,3	8,3	10,0
محاييد	17	28,3	28,3	38,3
موافق	28	46,7	46,7	85,0
بشدة موافق	9	15,0	15,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**B4**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	5	8,3	8,3	8,3
محاييد	29	48,3	48,3	56,7
موافق	18	30,0	30,0	86,7
بشدة موافق	8	13,3	13,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**B5**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	2	3,3	3,3	3,3
موافق غير	9	15,0	15,0	18,3
محاييد	15	25,0	25,0	43,3
موافق	21	35,0	35,0	78,3
بشدة موافق	13	21,7	21,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**B6**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	1,7	1,7	1,7
موافق غير	3	5,0	5,0	6,7
محاييد	15	25,0	25,0	31,7
موافق	25	41,7	41,7	73,3
بشدة موافق	16	26,7	26,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**B7**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	1,7	1,7	1,7
موافق غير	3	5,0	5,0	6,7
محايد	12	20,0	20,0	26,7
موافق	24	40,0	40,0	66,7
بشدة موافق	20	33,3	33,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**C1**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	3	5,0	5,0	5,0
موافق غير	13	21,7	21,7	26,7
محايد	24	40,0	40,0	66,7
موافق	13	21,7	21,7	88,3
بشدة موافق	7	11,7	11,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**C2**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	1,7	1,7	1,7
محايد	8	13,3	13,3	15,0
موافق	22	36,7	36,7	51,7
بشدة موافق	29	48,3	48,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**C3**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	2	3,3	3,3	3,3
موافق غير	5	8,3	8,3	11,7
محايد	8	13,3	13,3	25,0
موافق	27	45,0	45,0	70,0
بشدة موافق	18	30,0	30,0	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**C4**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	3	5,0	5,0	5,0
موافق غير	13	21,7	21,7	26,7
Validé محايد	21	35,0	35,0	61,7
موافق	19	31,7	31,7	93,3
بشدة موافق	4	6,7	6,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**C5**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	3	5,0	5,0	5,0
Validé محايد	10	16,7	16,7	21,7
موافق	33	55,0	55,0	76,7
بشدة موافق	14	23,3	23,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**C6**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	2	3,3	3,3	3,3
Validé محايد	6	10,0	10,0	13,3
موافق	36	60,0	60,0	73,3
بشدة موافق	16	26,7	26,7	100,0
Total	60	100,0	100,0	

**C7**

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	2	3,3	3,3	3,3
Validé محايد	6	10,0	10,0	13,3
موافق	26	43,3	43,3	56,7
بشدة موافق	26	43,3	43,3	100,0
Total	60	100,0	100,0	

الملحق رقم (06): اختبار ستيودنت للعينه الواحدة لإجابات أفراد العينة

T-TEST

/TESTVAL=3

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 واقع\_اصلاح\_واقِع B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7  
الاصلاحات\_وتحدييات\_صعوبات C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7

/CRITERIA=CI(.95).

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A1	60	3,92	,889	,115
A2	60	3,48	1,033	,133
A3	60	3,78	,940	,121
A4	60	3,78	1,010	,130
A5	60	2,62	1,059	,137
A6	60	3,98	,792	,102
واقع_اصلاح_المحاسبية	60	3,59	,721	,093
B1	60	3,68	,930	,120
B2	60	3,53	,892	,115
B3	60	3,65	,899	,116
B4	60	3,48	,833	,108
B5	60	3,57	1,095	,141
B6	60	3,87	,929	,120
B7	60	3,98	,948	,122
تقييم_توافق_الاصلاحات	60	3,68	,667	,086
C1	60	3,13	1,049	,135
C2	60	4,32	,770	,099
C3	60	3,90	1,037	,134
C4	60	3,13	,999	,129
C5	60	3,97	,780	,101
C6	60	4,10	,706	,091
C7	60	4,27	,778	,100
صعوبات_وتحدييات_الاصلاحات	60	3,83	,500	,065

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A1	7,991	59	,000	,917	,69	1,15
A2	3,624	59	,001	,483	,22	,75
A3	6,452	59	,000	,783	,54	1,03
A4	6,008	59	,000	,783	,52	1,04
A5	-2,804	59	,007	-,383	-,66	-,11
A6	9,621	59	,000	,983	,78	1,19
واقع_اصلاح_المحاسبة	6,385	59	,000	,594	,41	,78
B1	5,694	59	,000	,683	,44	,92
B2	4,632	59	,000	,533	,30	,76
B3	5,603	59	,000	,650	,42	,88
B4	4,492	59	,000	,483	,27	,70
B5	4,009	59	,000	,567	,28	,85
B6	7,225	59	,000	,867	,63	1,11
B7	8,038	59	,000	,983	,74	1,23
تقييم_توافق_الاصلاحات	7,906	59	,000	,681	,51	,85
C1	,984	59	,329	,133	-,14	,40
C2	13,245	59	,000	1,317	1,12	1,52
C3	6,725	59	,000	,900	,63	1,17
C4	1,033	59	,306	,133	-,12	,39
C5	9,595	59	,000	,967	,77	1,17
C6	12,070	59	,000	1,100	,92	1,28
C7	12,607	59	,000	1,267	1,07	1,47
صعوبات_وتحديات_الاصلاحات	12,871	59	,000	,831	,70	,96

الملحق رقم (06): اختبار ستيودنت للعينة الواحدة لاختبار الفرضيات

T-TEST

/TESTVAL=3

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=اصلاحات\_وتحديات\_صعوبات\_الاصلاحات\_توافق\_تقييم\_المحاسبة\_اصلاح\_واقِع\_المحاسبة  
المحاسبة\_نظام\_إصلاح\_تقييم

/CRITERIA=CI (.95) .

Test-t

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
واقِع_اصلاح_المحاسبة	60	3,59	,721	,093
تقييم_توافق_الاصلاحات	60	3,68	,667	,086
صعوبات_وتحديات_الاصلاحات	60	3,83	,500	,065
تقييم_إصلاح_نظام_المحاسبة	60	3,71	,435	,056

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
واقِع_اصلاح_المحاسبة	6,385	59	,000	,594	,41	,78
تقييم_توافق_الاصلاحات	7,906	59	,000	,681	,51	,85
صعوبات_وتحديات_الاصلاحات	12,871	59	,000	,831	,70	,96
تقييم_إصلاح_نظام_المحاسبة	12,604	59	,000	,708	,60	,82

T-TEST GROUPS=الجنس(1 2)

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=المحاسبة\_نظام\_إصلاح\_تقييم

/CRITERIA=CI (.95) .

### الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث تناولنا في الجانب النظري الإطار المفاهيمي والقانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر إضافة إلى الواقع إصلاحات النظام المحاسبي العمومي في الجزائر حسب معايير IPSAS، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على الاستبانة كأداة لجمع المعلومات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، حيث قمنا بتوزيعه على مجموعة من المحاسبين العموميين، الأمرين بالصرف، ومراقبين ماليين ووكلاء الصرف وهذا على مستوى ولاية جيجل. توصلنا من خلال دراستنا هذه إلى مجموعة من النتائج أبرزها: إن عدم تهيئة وتحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر يعيق التطبيق السليم لمعايير IPSAS وتجسيد إصلاحات القانون العضوي 15/18، بالإضافة إلى غياب ونقص دورات تكوين أعوان المحاسبة العمومية. الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، معايير IPSAS، الإصلاح المحاسبي، القانون العضوي 15/18.

### Summary:

This study aimed at evaluating public accounting reform in Algeria in accordance with international accounting standards in the public sector. In the theoretical part, we dealt with the conceptual and legal framework for public accounting in Algeria, in addition to the reality of the reforms of the public accounting system in Algeria according to IPSAS standards. As for the practical part, we relied on the questionnaire as a tool for collecting data using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) program, where we distributed it to a group of public accountants, exchange orders, financial controllers and exchange agents at the level of Jijel.

Through the applied study, we reached a set of results, most notably: The lack of preparation and improvement of the public accounting environment in Algeria hinders the proper application of IPSAS standards and the embodiment of the reforms of Organic Law 15/18, in addition to the absence and lack of training courses for public accounting agents.

**Keywords:** public accounting, IPSAS standards, accounting reform, organic law 15/18.